

UNIVERSITÉ DE NANCY - FACULTÉ DE DROIT

L'évolution de l'impôt cédulaire
sur les
Bénéfices industriels et commerciaux
DE 1917 A 1933

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le jeudi 15 février 1934, à 15 h. 30

PAR

JEAN VASSEUR

MEMBRES DU JURY :

Président. . . .	MM. TROTABAS, professeur.
Assesseurs	MARCHAL, chargé de cours.
	BURDEAU, chargé de cours.

NANCY
IMPRIMERIE GEORGES THOMAS

28, rue de Solignac

1934



Digitized by the Internet Archive
in 2026

L'évolution de l'impôt cédulaire
sur les
Bénéfices industriels et commerciaux
DE 1917 A 1933

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le jeudi 15 février 1934, à 15 h. 30

PAR

Jean VASSEUR

MEMBRES DU JURY :

Président. . . .	MM. TROTABAS, professeur.
Assesseurs. . . }	MARCHAL, chargé de cours.
	BURDEAU, chargé de cours.

NANCY
IMPRIMERIE GEORGES THOMAS

28, rue de Solignac

1934

FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

Doyen: M. SENN (*, †, ☉ I).

Doyens honoraires: MM. GÉNY (O *, ☉ I) ; MICHON (*, ☉ I).

Professeurs honoraires:

MM. MAY (*, ☉ I).

CARRÉ DE MALBERG (*, ☉ I).

ROLLAND (☉ I).

MOREL (☉ I).

GÉNY (O *, ☉ I).

Maître de conférences honoraire: M. MÉLIN (☉ I), docteur en droit.

MM. GÉNY (O *, ☉ I), professeur de Droit civil.

MICHON (*, ☉ I), professeur de Droit romain.

BROCARD (*, ☉ I), professeur d'Economie politique.

SENN (*, †, ☉ I), professeur de Droit romain.

RENARD (☉ I), professeur de Droit public.

HENRY (☉ I), professeur de Droit criminel.

LAVERGNE (☉ I), professeur d'Economie politique et d'Histoire des Doctrines économiques. chargé de cours à la Faculté de Droit de Lille.

KRELL (☉ I), professeur d'Histoire du Droit.

LALOUEL (☉ I), professeur de Droit international public et privé.

LESCOT (☉ I), professeur de Droit commercial.

SIMONNET (☉ I), professeur de Droit civil.

VOIRIN (†, ☉ A), professeur de Droit civil.

TROTABAS (†), professeur de Droit administratif et de Législation financière.

F. DE MENTHON, professeur d'Economie politique.

MARCHAL, docteur en droit, chargé de cours d'Economie politique.

BURDEAU, docteur en droit, chargé de cours.

BERTRAND (☉ I), secrétaire.

La Faculté n'entend ni approuver, ni désapprouver les opinions particulières du candidat.



INTRODUCTION

La réforme fiscale de 1914-1917, qui a substitué à notre ancien système de contributions directes un régime assis sur des bases entièrement nouvelles, est assurément le fait le plus marquant qui illustre l'histoire financière du début de notre siècle.

Cette réforme ne s'est pas accomplie sans difficultés ni tâtonnements. Elle est le fruit d'une longue élaboration, dont l'origine remonte à la naissance de la Troisième République, élaboration pénible, incertaine, que les circonstances économiques, politiques et sociales nécessitaient, et que les événements de 1914 ont hâtée.

Pour bien comprendre la portée du remaniement fiscal opéré de 1914 à 1917, il importe d'avoir une vue d'ensemble de notre ancien système de contributions. Toutefois, comme notre étude vise tout spécialement le régime de l'impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux, nous nous attarderons davantage, dans cette vue rétrospective, à l'examen de l'ancêtre de l'impôt sur les B.I.C. : la patente.

*
**

Notre ancien système d'impôts remonte, dans ses éléments principaux, à la Révolution, et il est demeuré

jusqu'à la fin, dans ses grandes lignes, tel qu'il avait été construit à cette époque.

Primitivement, le système ne comprenait que la contribution foncière et la contribution mobilière; la première établie par la loi du 23 novembre-1^{er} décembre 1790, frappait les revenus immobiliers; la seconde, établie par la loi du 13 janvier-18 février 1791, frappait les revenus mobiliers, estimés suivant une échelle légale basée sur la valeur locative de l'habitation occupée par le contribuable.

Mais, bientôt, ces deux impôts se révélaient insuffisants, et de pressants besoins d'argent obligeaient la Constituante à créer un nouvel impôt, la patente, impôt direct sur le commerce, établi par la loi des 2-17 mars 1791.

La création de cet impôt fut présentée aux Français comme la rançon de la liberté concédée au commerce, après les entraves que l'Ancien Régime apportait à l'exercice des professions. La proclamation de l'Assemblée Constituante aux Français, en date du 24 juin 1791, s'en explique dans les termes suivants : « Le droit de « patente correspond aux jurandes, aux maîtrises, aux « vingtièmes d'industrie, à la portion de la taille qu'on « faisait payer aux artisans et aux marchands de plus « qu'aux autres citoyens » (1).

Dans l'esprit du décret des 2-17 mars 1791, la patente est une taxe proportionnelle, uniquement basée sur la valeur locative de l'habitation personnelle de l'assujetti et de son établissement professionnel. La Conven-

(1) STOURM. — *Les Finances de l'Ancien Régime et de la Révolution*. I. Chap. X, p. 277.

tion la supprima, puis le Directoire la rétablit par la loi du 1^{er} brumaire an VII. Désormais, elle comprend :

- 1° Un droit fixe réglé d'après un tarif qui répartit les professions en sept classes et les communes en sept catégories;
- 2° Un droit proportionnel, égal au dixième de la valeur locative des locaux servant à l'habitation du contribuable et à l'exercice de sa profession.

Un certain nombre de lois modifie pendant la première partie du XIX^e siècle l'assiette de l'impôt sur des points de détail; puis la loi du 25 juin 1844 codifie ces réformes. Dorénavant la patente apparaît sous cet aspect :

Pour l'établissement du droit fixe, les professions sont réparties en trois tableaux (A, B, C.);

Pour l'établissement du droit proportionnel, le législateur substitue au taux unique du dixième des taux variables suivant les professions exercées (tableau D.).

Les transformations profondes du commerce et de l'industrie, d'une part, les charges financières considérables des lendemains de 1870 d'autre part, obligent ensuite le législateur à opérer une réforme d'ensemble. Ce remaniement est effectué par la loi du 15 juillet 1880, qui fut, jusqu'en 1917, la loi organique des patentes.

Sous l'empire de cette loi, le droit fixe est réglé de la sorte :

Les patentables du tableau A (Commerce ordinaire) sont taxés d'après un tarif général et eu égard à la po-

pulation de la ville où ils sont établis. Les professions sont réparties en huit classes, et tous les patentables d'une même classe et appartenant à une même catégorie de population payent le même droit fixe en principal.

Les patentables appartenant au tableau B (Haut commerce et Banque), sont taxés eu égard à la population comme dans le tableau A, mais d'après un tarif spécial à chaque profession.

Les patentables du tableau C (Industrie), sont taxés d'après un tarif spécial, mais le facteur population n'intervient pas en leur faveur, une importante usine pouvant aussi bien se trouver établie dans un petit village que dans une grosse agglomération urbaine.

Les taxes variables apparaissent nombreuses dans les tarifications des tableaux B et C. Elles portent sur le nombre d'ouvriers employés, les éléments de production, etc...

Le droit proportionnel, établi conformément au tableau D, prévoit les taux applicables à chaque catégorie de professions.

Tel était, dans son ensemble, le régime de la contribution des patentes qui subsista jusqu'en 1917.

La quatrième de nos vieilles contributions, établie sous le Directoire par la loi du 24 novembre 1798, est la contribution des portes et fenêtres. Comme pour la patente, ce furent les besoins financiers de l'heure qui en entraînèrent la création. Le Directoire y vit un impôt de perception aisée, et proportionné aux facultés présumées de chacun.

« L'homme riche, disait le rapport de Legrand au
« Conseil des Anciens, prend un logement cher, éclairé
« par beaucoup de fenêtres; mais celui qui est dans la
« médiocrité ou l'indigence proportionne son loge-
« ment à ses besoins, et cette taxe, qui a cela d'avanta-
« geux qu'elle fait payer les jouissances, ménage ce-
« pendant le pauvre; celui-ci est presque toujours logé
« au moins au troisième étage, et n'a presque jamais
« plus d'une croisée » (2).

A ces quatre contributions léguées par la Révolution, le législateur a ajouté, au cours du XIX^e siècle, deux éléments nouveaux : les taxes assimilées aux contributions directes (taxes sur les vélocipèdes, les chevaux et voitures, les cercles), d'une part, et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, d'autre part. La loi du 29 juin 1872, qui a établi ce nouvel impôt, créé d'ailleurs dans la forme des droits d'enregistrement, n'est que la conséquence fiscale de la transformation survenue dans la fortune publique, par suite du développement des valeurs mobilières.

En résumé, les quatre vieilles contributions auxquelles s'ajoutent les taxes assimilées et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, tel est le régime d'impôt direct qui, pendant cent vingt-cinq ans a régi notre fiscalité.

Quelles étaient les caractéristiques de ce système d'impôts ? Et d'abord, peut-on parler d'un « système » d'impôts au sens exact du terme, c'est-à-dire au sens d'un groupe d'impôts se complétant les uns les autres

(2) STOURM. — *Les Finances de l'Ancien Régime et de la Révolution*. I. Chap. IX, p. 238.

et établis d'après un plan d'ensemble ? A cette question, nous n'hésitons pas à répondre par la négative.

Nos anciennes contributions directes ne formaient pas un tout harmonieusement conçu. On trouve des éléments juxtaposés, mais non cimentés par un lien logique.

Nous voyons, l'un près de l'autre, des impôts dont chacun a son individualité bien marquée, ses règles propres, sa jurisprudence, mais le seul trait commun de ressemblance que nous puissions trouver dans leur physionomie (réserve faite d'ailleurs de l'impôt de 1872), c'est l'identité de leur mode de perception, qui s'effectue par voie de rôle nominatif.

Certains de ces impôts sont de quotité, d'autres sont de répartition.

L'impôt foncier et la patente, auxquels s'ajoutent plus tard l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, sont des impôts sur les *revenus spéciaux*. Quant à la contribution sur les portes et fenêtres et à la contribution personnelle-mobilière, elles ont une nature équivoque. Dans son dernier état, la cote personnelle-mobilière constituait dans les villes une capitation pour 1/10^e et une taxe sur la dépense de loyer pour 9/10^e; dans les campagnes, elle se présentait comme un impôt sur les facultés globales présumées.

Peut-être peut-on voir dans ces deux impôts une conception archaïque sans doute, et pour le moins rudimentaire, de l'impôt sur *le revenu* ?

En résumé, on ne peut parler, quand il s'agit des « quatre vieilles contributions », d'un « système » d'impôts, mais tout au plus d'une « juxtaposition d'impôts ».

Cette absence d'un plan logique et cohérent, d'une harmonie préétablie, nous la retrouvons dans tout l'exposé du système. Plusieurs catégories de revenus ne sont atteintes par aucun impôt particulier, il n'existe pas de corrélation dans les taux d'imposition frappant les divers revenus, et cette incohérence, aucune raison de logique ne la justifie.

Complexité et défaut d'unité, voilà le premier caractère de notre ancien mode d'impôts directs.

Le second trait caractéristique du système est la préférence marquée, dans la recherche de la matière imposable, pour le procédé des signes extérieurs.

Le législateur redoute au plus haut point de paraître indiscret aux yeux du contribuable; il sait que l'on obtient de lui tout ce que l'on veut à condition de ménager sa susceptibilité d'épargnant.

Les conséquences de cette conception sont les suivantes :

En premier lieu, il n'y aura jamais évaluation des ressources globales du contribuable ; on s'en tiendra à l'approximation fournie par les manifestations extérieures de sa richesse.

S'agit-il, en second lieu, d'évaluer une catégorie spéciale de revenus, on ne les appréciera directement qu'autant que ce sera possible sans exiger du contribuable une déclaration ou sans utiliser certains procédés de recherche qui pourraient ressembler à un acte d'intrusion dans le secret de son patrimoine. Cette phobie de la constatation directe, procédé « inquisitorial et vexatoire », comme on l'a dit bien souvent, tire son origine

du mauvais souvenir que l'on conservait de l'arbitraire des impôts de l'Ancien Régime (3).

Sous la poussée des idées sociales, le législateur, pris entre le désir d'adapter l'impôt avec plus d'exactitude à la situation véritable de l'assujetti et le respect du système des signes extérieurs, a multiplié ces signes, afin d'atteindre, dans la mesure du possible, le maximum de précision dans l'établissement de l'impôt. En matière de patente, notamment, son effort a été considérable : la loi tient compte, pour l'assiette de l'impôt, de la nature de la profession, de la population de la commune où est située l'entreprise, de la valeur locative de l'usine ou du magasin, du nombre des ouvriers et des employés, de l'importance des outillages.

Mais, quels qu'aient été ses efforts et son ingéniosité pour serrer d'aussi près que possible la situation effective du contribuable par la multiplication des éléments d'appréciation de sa richesse, le législateur n'est arrivé qu'à une approximation; il ne connaît par là que la possibilité de bénéfices à réaliser. De deux industriels ou de deux commerçants placés dans les mêmes conditions apparentes, l'un fera fortune et l'autre perdra de l'argent.

Il y a deux inconnues que la patente ignore : le facteur « Capital » et le facteur « Valeur professionnelle

(3) Il ne semble pas superflu de citer ici la note que QUESNAY, dans ses Œuvres, consacre à l'article « Fermiers » : « Il s'agit moins, pour la sûreté du fonds du cultivateur, d'une répartition exacte, que d'établir un frein à l'estimation arbitraire de la fortune du laboureur. Il suffirait d'assujettir les impositions à des règles invariables et judicieuses qui assureraient le paiement de l'imposition et qui garantiraient celui qui le supporte des mauvaises intentions ou des fausses conjectures de ceux qui l'imposent. Il ne faudrait se régler que sur les *effets visibles*. »

de l'entrepreneur » et ce sont deux éléments essentiels.

De ce deuxième caractère de notre ancien système d'impôts, découle son troisième aspect : la réalité. Les impôts frappent uniquement une matière imposable, spécialement considérée, et non son possesseur. Ils considèrent cette matière imposable objectivement, et non dans son rapport avec la personnalité de celui qui la détient, et cela est logique, puisqu'ils sont établis sur les manifestations extérieures de sa richesse : c'est l'anonymat dans l'imposition.

A son tour, cette réalité commande un quatrième caractère du système : la proportionnalité. Affectant d'ignorer la personne du contribuable, le fisc ne doit frapper que la matière imposable, seule en contact avec lui, et il la frappe selon des règles d'égalité objective; il réalise l'égalité des quote-parts et non l'égalité des sacrifices, ce qui ne constitue qu'une apparence de justice fiscale.

En résumé, une préoccupation essentielle hante le législateur, celle de réduire au minimum les rapports entre le fisc et le contribuable, afin d'éviter de la part de l'assujetti le reproche d'arbitraire et d'inquisition, et de ménager la quiétude béate et la susceptibilité du contribuable. Ce principe directeur commande logiquement les caractères de réalité et de proportionnalité de l'impôt. Ajoutons à ces traits l'absence d'un plan d'ensemble harmonieux, et nous connaissons la physionomie de notre ancienne fiscalité directe (4).

(4) Notons ici qu'en même temps, pour les impôts indirects, l'enregistrement, les douanes, etc., on admettait parfaitement des formules opposées (déclarations, évaluations directes, progressivité

*
**

Ceci posé, il importe d'apprécier la valeur de ce système et de rechercher pourquoi, après cent vingt-cinq ans d'application, on lui a préféré un régime nouveau.

Nous envisagerons le problème du triple point de vue de la commodité, de la productivité et de la justice.

Et d'abord, notre ancien système d'impôts était-il commode ? Nous n'hésitons pas à l'affirmer. Aussi bien pour le contribuable que pour le fisc, l'ancienne fiscalité directe réalisait le minimum de gêne et de vexations inséparable de tout impôt.

Le contribuable n'est pas tenu de produire de déclaration, le fisc ne lui pose pas de questions indécises, il n'y a pas entre le fisc et le contribuable de pénibles débats contradictoires pour l'évaluation de la matière imposable : le fisc est galant homme, il se contente de considérer l'apparence des choses. Pour connaître la valeur locative des habitations, il s'en rapporte aux baux écrits; pour asseoir l'impôt des portes et fenêtres il se borne à compter de l'extérieur le nombre d'ouvertures que possède un immeuble; pour l'évaluation des revenus professionnels, il table sur des moyennes que son ingéniosité et sa technique s'efforcent de rapprocher autant que possible de l'exacte réalité.

Le contribuable ne collabore en rien avec le fisc dans l'établissement des impôts; comme le dit spirituellement

au besoin) et sans que le contribuable résistât à ces régimes. Nous en arrivions ainsi à ce paradoxe de l'impôt indirect plus fidèle que l'impôt direct, bien que ce soit théoriquement le contraire.

M. le professeur Truchy, il sait seulement qu'avec le printemps les feuilles d'impôts apparaîtront.

A ce mérite de discrétion, un autre s'était joint.

Nos impôts étaient devenus de vieux impôts, et, de même que de vieux vêtements sont faits à nos gestes, de même nos vieilles contributions étaient adaptées aux habitudes des contribuables. Petit à petit, chacun avait organisé sa vie, son budget, en tenant compte de leur existence, et l'équilibre économique s'était établi sans récrimination ni heurts.

En revanche, les anciennes contributions avaient un grave défaut pratique. Telles qu'elles étaient conçues et en dépit des perfectionnements techniques qu'elles avaient reçus, leur rendement était médiocre.

Un argument historique, d'abord, fait ressortir cette faible productivité.

Dans l'esprit des législateurs révolutionnaires, l'impôt direct devait fournir au budget la majeure partie de ses ressources. Dans le budget de l'An IX, il représentait 37,5 % du total des ressources ordinaires, et 64,35 % du total des impôts; un demi-siècle plus tard, en 1851, les proportions sont passées respectivement à 24,20 % et 28,09 %; enfin, en 1901, ces chiffres se sont abaissés à 16,79 et 19,25 %.

Les impôts directs se sont laissés devancer de très loin par les impôts indirects que le législateur de la période révolutionnaire avait repoussés, par esprit de réaction contre l'Ancien Régime.

Ce qu'il importe surtout de remarquer, c'est qu'aux heures de crise, cette déficience de nos vieilles contributions s'accroissait et s'accélérait. Après la guerre de

1870 et les lourdes charges qui s'ensuivirent, la plus grande partie des efforts pécuniaires fut demandée aux impôts indirects, opprimant davantage les classes pauvres de la société.

M. le professeur Truchy, dans l'article auquel nous avons déjà fait allusion plus haut, met clairement ce fait en évidence.

Il compare les budgets de 1869 et de 1876. Dans le budget de 1869, les contributions directes représentent 19,09 % de nos ressources budgétaires. La proportion tombe à 17,27 % dans le budget de 1876, accusant une baisse de 1,82 %.

Cette déficience apparaît plus nettement si l'on considère la part des impôts directs dans nos budgets de 1851 à 1900.

L'indice qui les représente dans l'ensemble de nos ressources budgétaires est tombé, dans cet intervalle, de 24,20 % à 16,78 %, ce qui représente une baisse annuelle moyenne de 0,15 %. Considérons maintenant les huit budgets qui se sont succédé de 1869 à 1876, nous avons vu que la diminution totale du rendement de l'impôt direct s'accusait par l'indice 1,82; la baisse annuelle moyenne est donc de 0,23 %.

Le fait est clair : la faillite continue de l'impôt direct au cours du XIX^e siècle s'est accusée avec plus d'acuité aux heures de désastres de notre histoire.

Si nous quittons le plan historique pour nous placer sur le plan géographique, nous arrivons aux mêmes conclusions : en France, le produit de l'impôt direct est, aux ressources générales du budget, dans une pro-

portion moindre que dans la plupart des budgets étrangers (5).

Il nous reste maintenant à examiner notre ancien système d'impôts du point de vue plus élevé de la justice. La poussée démocratique, en même temps que le développement du sens social, obligent le législateur à se conformer à un certain idéal. On ne doit pas se contenter de juger un impôt sur ses qualités pratiques, mais terre-à-terre, de commodité ou de rendement. Il importe de savoir si cet impôt répond suffisamment à un idéal de répartition. Cette justice fiscale qu'implique un bon système d'impôts, il est difficile de la définir à priori. Tout au plus peut-on poser le principe premier suivant : un impôt, pour être juste, doit frapper chacun en raison de ses facultés contributives effectives. Les données de l'expérience nous permettent seules de juger si, dans la pratique, tel système d'impôts respecte ces principes.

Notre ancienne fiscalité directe méritait incontestablement le reproche de manquer à la justice fiscale. Considérons en effet une statistique établie en 1893 par la Commission extra-parlementaire de l'impôt (6) d'après les données de l'administration. Elle nous fournit les taux moyens des diverses contributions (7) :

(5) Cf. Les intéressantes statistiques données par M. TRUCHY, dans son article sur le système des impôts directs d'Etat en France; in. *Revue d'Economie Politique*. Année 1901, p. 290. sqq.

(6) Citée par M. TRUCHY, dans l'article précité.

(7) Ce taux représente la moyenne des taux des différentes contributions considérées comme ressources d'Etat et comme ressources locales.

A. — Propriétés bâties	Taux moyen:	7,08 %
B. — Propriétés non bâties	—	12,21 %
C. — Valeurs mobilières	—	4,00 %
D. — Patentes	—	6,19 %
— Mines	—	6,00 %

Cette diversité dans les taux provient non pas d'une discrimination judicieuse des revenus frappés : elle accuse simplement le manque d'ossature de notre ancienne fiscalité, et fournit une preuve éloquente de l'absence d'un lien logique à la base du système.

Cette incohérence, cette carence d'un tout solidement chevillé, nous la voyons d'une façon plus lumineuse encore si nous considérons des situations régionales ou individuelles :

En matière d'impôt sur le propriété non bâtie, il ressort de l'enquête de 1879-1883, que le taux moyen, en principal, était de 4,49 %. Le taux maximum de cette contribution montait à 7,21 % dans le département des Hautes-Alpes, alors que le minimum atteint était à peine de 0,95 % dans le département de la Corse.

Les inégalités étaient encore plus choquantes si l'on descendait des départements aux communes. Le taux de l'impôt payé par les contribuables de Coti-Chiavani (Corse), était le taux dérisoire de 0,19 %. Moins favorisés, les habitants de la commune d'Archiac (Charente-Inférieure), avaient le redoutable privilège de se voir imposés au taux de 30 %.

En matière de patentes, nous trouvons les mêmes écarts. L'application du procédé indiciaire ne permet pas de connaître le revenu réel de l'assujetti; la patente

n'est assise que sur des probabilités de bénéfices moyens, et le taux moyen de 6,19 % que nous avons relevé peut se trouver très distancé si nous examinons les situations individuelles.

La précarité des renseignements fournis par le système indiciaire et notamment par l'élément « valeur locative » de l'habitation amène à ce résultat, tout à fait contraire à la justice, que, pour une catégorie donnée de patentables exerçant leur profession dans des conditions extérieures sensiblement analogues, ce sont les profits les plus modestes qui se trouvent le plus lourdement taxés. Nous avons, pour éclairer ces idées, des renseignements précis qui nous sont fournis par le rapport que M. Jean-Louis Dumesnil faisait en 1917 à la Commission de Législation fiscale préalablement au vote de la loi du 31 juillet 1917 :

« Tel boutiquier modeste, dit-il dans son rapport, « supporte une lourde patente parce que ses marchan-
« dises sont abritées dans des locaux d'une certaine im-
« portance; dans la maison voisine, un courtier en den-
« telles anciennes installé dans un petit magasin, réa-
« lise des bénéfices vingt fois plus forts et paye une
« patente bien moins élevée... A Paris, un chirurgien
« dont le revenu est de cinq cents mille francs est assu-
« jetti à une patente de 1.100 francs, inférieure de plu-
« sieurs centaines de francs à celle d'un commerçant
« détaillant dont le revenu n'est pourtant que de
« 60.000 francs... A Marseille, un associé d'une grande
« maison d'achats gagne 150.000 francs et acquitte une
« patente de 145 francs, c'est-à-dire la même somme
« qu'un coiffeur dont les bénéfices sont de 2.800 francs.

« Dans une même petite ville, sept patentés dont les
« revenus professionnels sont approximativement
« égaux (4.000-4.500 francs), sont imposés à des droits
« qui varient de 58 à 260 francs... Enfin, dans une com-
« mune rurale, le charcutier, le cordonnier et le bou-
« cher, qui ont tous trois le même revenu de 2.000 fr.,
« payent respectivement 71, 18 et 67 francs de patente;
« un marchand de menue mercerie (revenu 300 fr.),
« paye 20 francs, autant que le cabaretier, dont les
« bénéfices sont de 1.500 francs, et beaucoup plus qu'un
« voiturier qui, jouissant du même revenu de 1.500 fr.
« est cotisé pour 3,86 ! »

Cette longue citation, nous avons voulu la faire complète parce qu'elle reflète parfaitement, par des sondages fait au hasard en 1910 dans des localités de toutes catégories, l'incohérence des résultats auxquels conduit le système des signes extérieurs.

En somme, parmi les diverses catégories de revenus : divergences de la charge d'imposition que ne justifie aucune idée de discrimination; d'autre part, au sein d'une même catégorie de revenus : écarts considérables dans le taux d'imposition des divers contribuables, par suite de la précarité des éléments que nous fournissent les signes extérieurs. Voilà le premier grief que nous formulerons contre notre ancien régime d'impôts directs, considéré du point de vue de la justice.

Cette absence de justice, nous la constatons encore dans le fait que certaines catégories de revenus sont exemptes d'impôts. Nous citerons notamment les revenus des fonds d'Etat français, ceux des créances hypothécaires et chirographaires, les bénéfices de l'exploita-

tion agricole, les traitements et salaires, et quelques autres revenus professionnels.

En ce qui concerne les revenus d'une exploitation agricole, les partisans de la non-imposition au titre de la patente faisaient valoir que les revenus fonciers étaient déjà assujettis à l'impôt foncier, et que c'était les soumettre à une double imposition que de les assujettir à la patente.

Le raisonnement n'est pas exact. Il y a une discrimination à faire dans les revenus de l'exploitation agricole : d'un côté, nous avons le fonds lui-même qui, comme tel, est tenu à l'impôt foncier; de l'autre, nous avons le revenu proprement dit de l'exploitation agricole, qui résulte de la mise en valeur du fonds, par l'incorporation au sol d'une certaine quantité de travail et de capitaux. Ce revenu professionnel aurait dû, comme tous les autres, être assujetti à la contribution de la patente.

La même inégalité de traitement se rencontre pour un grand nombre de professions libérales. Le médecin, l'avocat, l'ingénieur, l'architecte, payent patente alors que l'homme de lettres, l'auteur dramatique, le peintre, le sculpteur, le musicien, le professeur libre, en sont quittes. Rien ne justifie ce privilège, et on ne peut l'expliquer que par la faiblesse du procédé de constatation des signes extérieurs. Joignons à la liste des professions exemptes d'impôt les traitements et salaires, et nous aurons un aperçu complet de notre ancienne fiscalité directe et des inégalités qu'elle consacrait.

De l'examen que nous venons de faire il ressort que

le bilan de notre ancien régime de contributions directes peut s'établir de la façon suivante :

A l'actif, une qualité : la commodité.

Au passif, trois vices : défaut d'un plan d'ensemble harmonieux, reposant sur une conception théorique de l'impôt, faible productivité, et manque de justice.

Quelles conclusions convient-il de tirer de ces faits ? Une fois encore, nous ferons appel à l'autorité de M. Truchy qui, dans l'article que nous avons maintes fois cité, précisait la nécessité d'une réforme et la voie dans laquelle il fallait qu'elle s'orientât.

« Devrons-nous, dit-il, barrer la route à l'impôt personnel, plus adéquat aux facultés individuelles, en alléguant que son fonctionnement pratique soulève des questions délicates, et, ces questions que les législations étrangères ont su résoudre, serons-nous bien tôt les seuls qui refusions de les aborder ?... »

Et plus loin : « L'impôt réel et à base indiciaire n'est plus qu'une forme vieillie dont la vie se retire chaque jour, et il périra parce qu'il n'est plus en harmonie avec le milieu économique ni avec les conceptions théoriques de l'époque. »

Si, en effet, la commodité d'un système d'impôts et le fait de sa longue existence parmi nous, permettent, aux heures tranquilles, de le conserver en dépit de son faible rendement, la question se pose sous un aspect tout différent aux heures d'angoisse où l'on demande à une nation d'importants sacrifices moraux et pécuniaires.

La guerre de 1914 fut l'événement grave qui déclama l'arrêt de mort de nos anciens impôts directs.



Depuis longtemps, l'idée d'une réforme de notre fiscalité directe s'était fait jour. Le 23 avril 1848, M. Goudchaux, ministre des Finances, déposait sur le bureau de l'Assemblée Nationale le premier projet d'impôt sur le revenu.

La vitalité de l'activité réformatrice, qui se manifesta par la mise au monde de plus de deux cents projets ou propositions (8) date surtout de 1894, époque à laquelle fut créée, sur l'initiative du Ministre des Finances, M. POINCARÉ, la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu dont les travaux remplissent deux volumes et constituent une précieuse source de documentation.

Le dépouillement de cette abondante littérature parlementaire montre l'incertitude des esprits sur la voie dans laquelle devait s'engager la réforme.

En cette matière, l'expérience des autres nations fut un précédent très important et d'une utilité incontestable. Deux systèmes, notamment, synthétisaient les formules d'impôts qui pouvaient servir de base à notre réforme; le système prussien de l'Einkommensteuer, et le système anglais de l'Income-Tax.

En Prusse, la loi du 24 juin 1891 avait réorganisé l'impôt sur le revenu. Il s'agissait d'un impôt sur le revenu global frappant le revenu de toute personne, physique ou morale, supérieur à 900 marks. Tout revenu inférieur à cette somme, considérée comme un

(8) V. à ce sujet l'historique des projets et propositions in : ROMPE.

minimum légal d'existence, était exonéré. Au-dessus de 900 marks, les contribuables étaient répartis en trente classes, et l'impôt qui les frappait s'échelonnait progressivement du taux de 0,62 % à celui de 4,18 %.

Pour faire sa part au principe de la discrimination des revenus, un impôt complémentaire, frappant les revenus fondés sur la possession du capital, était surajouté à l'impôt sur le revenu global.

Cet impôt, d'ailleurs, n'était pas assis sur les revenus du capital, mais sur le capital lui-même, qu'il taxait sur une base proportionnelle de un demi pour mille.

L'impôt prussien était un bel exemple d'impôt sur le revenu global.

L'Income-Tax anglais réalisait, au contraire, le prototype de l'impôt sur les revenus.

Dans le système anglais, les revenus étaient classés en cinq catégories ou cédules, et à chaque catégorie de revenus, on appliquait un mode de constatation ou de perception propre; en matière de bénéfices de l'industrie ou du commerce, on utilisait le procédé de la déclaration; on lui préférait en matière de bénéfices des fermiers, le système de la présomption légale; pour les revenus des valeurs mobilières, on s'en rapportait au système du stoppage.

Cet impôt, techniquement fort bien édifié, fut rajeuni, de 1907 à 1910, par M. LLLOYD GEORGE, dans un sens plus prononcé de justice fiscale. On établit des déductions pour charges de famille, on assouplit les taux d'imposition, on infligea une « supertaxe » aux gros contribuables, et on exigea la déclaration du

revenu global de ceux qui possédaient plus de 2.000 livres de revenus.

Les projets et propositions de réforme de notre système fiscal peuvent se classer en trois catégories :

1° Ceux qui se bornaient à vouloir rajeunir le système fiscal existant;

2° Ceux qui s'inspiraient de l'Einkommensteuer;

3° Ceux qui s'inspiraient de l'Income-Tax.

Nous ne ferons que signaler brièvement quelques-uns de ces projets comme particulièrement représentatifs des différentes formules envisagées, d'autant que leur examen ne présente guère plus qu'un intérêt rétrospectif.

1° Dans la catégorie des projets de réforme qui se proposaient de rajeunir l'ancien système fiscal et de le remettre au point par la multiplication des signes extérieurs, citons la proposition déposée à la Chambre des Députés en 1887 par M. DAUPHIN, député; le projet BURDEAU, déposé en 1894; le projet RIBOT, de 1895, et principalement le projet COCHERY, de 1896, et le projet PEYTRAL, de 1898.

Le projet COCHERY, déposé sous le cabinet Méline, le 4 juin 1896, tendait à soumettre à l'impôt les branches de revenus qui y échappaient, et à uniformiser pour tous les revenus le taux de l'impôt, qui était fixé à 4,50 %. Il groupait les revenus en cinq cédules : A et B, revenus des propriétés bâties et non bâties; C, revenus des capitaux mobiliers, y compris la Rente française; D, revenus professionnels; E, taxe d'habitation. Pour les quatre premières cédules, les impôts existants étaient conservés avec certaines améliorations.

tions; quant à la taxe d'habitation de la cédule E, elle constituait l'élément d'impôt personnel du projet, se compliquant de surtaxes sur les domestiques et les voitures, et comportant des déductions pour charges de famille, et des exemptions à la base.

Quant au projet PEYTRAL, déposé le 25 octobre 1898, sous le ministère Dupuy, il s'inspirait des souvenirs de l'impôt sur le revenu de l'époque révolutionnaire, et substituait à la contribution personnelle mobilière et à celle des portes et fenêtres un impôt sur le revenu basé sur un ensemble de signes extérieurs qui étaient : la valeur locative de l'habitation principale et des habitations secondaires, le nombre de domestiques, de voitures et de chevaux, les chiens d'agrément, les bateaux de plaisance. Ce système était élégant et pratique, mais son principal défaut était d'établir plutôt un impôt sur les dépenses qu'un impôt sur le revenu. La méthode des signes extérieurs, quelque perfectionnée qu'elle soit, ne peut jamais aboutir qu'à des résultats conjecturaux;

2° Dans le groupe des projets s'inspirant de l'Einkommensteuer, nous signalerons plus particulièrement les projets DOUMER, CAILLAUX et ROUVIER.

Le projet DOUMER substituait à la contribution personnelle mobilière et à celle des portes et fenêtres, un impôt progressif sur le revenu global, frappant la totalité du revenu annuel, quelle qu'en fût la source. De ce revenu, on déduisait les dépenses nécessaires à sa production, à sa conservation, les intérêts des dettes à la charge du contribuable, les impôts payés

d'autre part, et les primes d'assurances sous certaines réserves.

Le projet prévoyait la déclaration obligatoire pour les revenus supérieurs à 10.000 francs. Pour les revenus dont le montant était inférieur à cette somme, ils étaient taxés d'office par une commission de premier degré présidée par le Maire, avec possibilité d'appel à une commission de deuxième degré, présidée par le Secrétaire général de la Préfecture ou le Sous-Préfet.

Le tarif de l'impôt était dégressif, et les contribuables dont le revenu était inférieur à 20.000 francs bénéficiaient de déductions pour charges de famille. Le projet laissait subsister la contribution foncière, les patentes et l'impôt de 4 % sur le revenu des valeurs mobilières, de telle sorte que les revenus fonciers, commerciaux et mobiliers subissaient deux fois le poids de l'impôt, ce qui réalisait un procédé de discrimination des revenus.

Ce projet fut considéré comme étant de tendance à introduire un « impôt socialiste », et disparut avec la chute du ministère qui l'avait vu naître.

Le premier projet CAILLAUX, du 12 avril 1900, est une atténuation du projet DOUMER. Il constituait, comme ce dernier, un système d'impôt global sur le revenu, mais la constatation de la matière imposable était effectuée d'une manière plus souple. Dans les communes de moins de 5.000 habitants, il y avait taxation d'office par le contrôleur des Contributions directes, assisté du Maire et des répartiteurs. Dans les communes supérieures à 5.000 habitants, on se basait

en principe sur les signes extérieurs. Au cas où le fisc pouvait, à l'aide de renseignements, avoir une connaissance du revenu réel du contribuable, c'est ce revenu réel qui était taxé.

Le projet ROUVIER, déposé le 16 juin 1903, sous le ministère Combes, était dans le même ordre d'idées. Il remplaçait la contribution personnelle mobilière et celle des portes et fenêtres par un impôt sur le revenu, composé de deux taxes : une taxe sur le loyer d'habitation, une taxe personnelle graduée d'après l'ensemble des facultés du contribuable, et comportant exemption du minimum d'existence, modération pour les petits revenus, et déductions pour charges de famille.

Le mode de détermination de la matière imposable n'était pas uniforme : il y avait, en premier lieu, taxation d'office par le Contrôleur assisté du Maire et des répartiteurs; en second lieu, le système des signes extérieurs jouait en ce sens que dans les communes de plus de 5.000 habitants, la taxation administrative ne pouvait pas, en principe, descendre au-dessous d'un certain multiple du loyer; enfin le principe de la déclaration pouvait trouver son application en ce sens que le contribuable avait la faculté de prouver qu'il était surtaxé, en produisant tous documents établissant la consistance réelle de son revenu;

3° Dans le groupe des systèmes inspirés de l'Income-Tax, le projet de M. MERLOUX, présenté en 1892, la proposition GOBLET, de la même année, et surtout le deuxième projet CAILLAUX, présenté le 7 février 1907,

et qui est à l'origine directe de notre nouveau système fiscal.

Abandonnant la conception d'un impôt sur le revenu global qui lui avait dicté son premier projet, M. CAILLAUX donnait la préférence à l'impôt cédulaire, inspiré de l'Income-Tax anglais. Le projet comportait d'abord la suppression de la contribution personnelle mobilière, et de celle des portes et fenêtres, et l'incorporation des autres contributions, c'est-à-dire de la contribution foncière, et de la contribution des patentes, d'ailleurs profondément modifiée, dans un ensemble d'impôts cédulaires, frappant toutes les catégories possibles de revenus.

Les revenus taxés étaient répartis en sept catégories :

- 1° Revenus des propriétés foncières bâties;
- 2° Revenus des propriétés foncières non bâties;
- 3° Revenus des valeurs mobilières;
- 4° Bénéfices industriels et commerciaux;
- 5° Bénéfices des exploitations agricoles;
- 6° Traitements, salaires, pensions et rentes viagères;
- 7° Revenus des professions libérales et de toutes autres occupations lucratives non comprises dans les précédentes catégories.

Les procédés de constatation étaient variables comme dans l'Income-Tax; certains revenus étaient constatés par l'évaluation administrative, d'autres par le système du stoppage, d'autres par le procédé de la déclaration obligatoire. A ces impôts cédulaires, se

superposait un impôt complémentaire global, général et progressif, établi sur l'ensemble des revenus.

L'administration dégageait elle-même de la totalisation ce revenu, qu'elle était à même de connaître par les rôles des différentes cédules. Comme la totalisation comportait forcément une lacune, quant au revenu des valeurs mobilières, l'impôt frappant ces revenus n'étant pas perçu au moyen de rôles nominatifs, celle-ci était comblée par la déclaration du contribuable.

Les grandes lignes du deuxième projet CAILLAUX sont passées dans notre législation actuelle des impôts directs, qui est contenue dans trois lois votées de 1914 à 1917, après d'interminables discussions et des attermoiements prolongés.

Les principes ont été dégagés en trois étapes :

1° La loi du 29 mars 1914 réforma l'impôt foncier et l'impôt des valeurs mobilières, reportant sur celles-ci une partie des charges qui pesaient sur la terre. Les premières cédules du projet CAILLAUX (revenus des propriétés foncières bâties et non bâties, revenus des capitaux mobiliers) entraient ainsi en application;

2° La loi du 15 juillet 1914 établit sur la base d'un nouveau projet gouvernemental déposé en mars 1914, l'impôt sur le revenu global, destiné à se superposer aux impôts directs spéciaux;

3° Enfin, la loi du 31 juillet 1917 créa les impôts dits « cédulaires », supprima la part des contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et

des patentes, perçue au profit de l'Etat, et unifia, en un mot, notre système fiscal.

Le système d'impôts établi de 1914 à 1917 présente l'avantage, par rapport à notre ancienne fiscalité, d'être érigé selon un plan d'ensemble cohérent. L'édifice fiscal est constitué par les impôts sur les différentes catégories de revenus que couronne l'impôt général sur le revenu global.

Ses caractéristiques principales sont les suivantes :

1° D'abord, la constatation directe a été, en général, substituée aux signes extérieurs.

Le législateur de la période révolutionnaire avait donné toute sa faveur à ce dernier procédé, qui lui paraissait écarter tout soupçon d'arbitraire et d'inquisition. Mais, s'attacher exclusivement aux signes extérieurs, c'était se condamner par avance à n'avoir des facultés imposables qu'une connaissance approximative. Quand l'impôt ne doit prélever qu'une faible part sur la fortune du contribuable, on est excusable de se cantonner dans l'à-peu près; la commodité a son prix. Mais quand il s'agit, comme c'est le cas dans les impôts de 1914-1917, de demander au contribuable une part importante de son bien, ce raisonnement n'est plus valable. Au souci de discrétion du fisc doit faire place une préoccupation d'un ordre supérieur : celle de réaliser de la justice fiscale.

Autre avantage de la constatation directe, elle permet de serrer de plus près les revenus, de toucher la réalité et non les apparences. A l'époque où nos budgets s'équilibraient à peu près, sans de trop graves difficultés, on proclamait que l'inquisition était inu-

tile; aucune urgente nécessité ne paraissait imposer aux citoyens une gêne nouvelle. A la veille de la guerre même, aucune urgente nécessité financière ne poussait le Parlement à adopter le principe de la constatation directe.

En fait, d'ailleurs, cette adoption fut toute théorique; la loi du 15 juillet 1914 ne rendit pas la déclaration obligatoire. Si le contribuable en faisait une, et cela dans les délais légaux, il pouvait se borner à indiquer le montant total de son revenu. Avec un instrument aussi peu perfectionné, il est certain que l'on n'espérait pas obtenir de très grosses ressources.

Le législateur de 1917, en faisant un louable effort pour réaliser l'unité fiscale dans le sein des impôts directs, par la création des diverses cédules, fut timide dans l'application du principe de la constatation directe dont les avantages lui paraissaient cependant indiscutables.

Depuis, l'expérience nous a instruits sur les résultats de l'application de cette pièce capitale du système fiscal actuel. Les faits prouvent que si l'on veut réaliser de grosses recettes d'impôts directs, il est vain de s'en tenir à une appréciation extérieure et nécessairement approximative des revenus : seule la recherche directe du bénéfice réel permet d'atteindre ce résultat;

2° En second lieu, le système de 1914-1917 a introduit dans nos impôts la notion de personnalité, alors que nos anciens impôts étaient essentiellement réels. « L'impôt personnel, dit M. DOUMER, est celui qui vise les biens, mais en tenant compte du contribuable qui

en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent ». On se demande quelle puissance économique donne à un individu la possession de tel bien. Sans rechercher dès maintenant, si une telle conception permet de réaliser la justice, il est tout au moins possible d'affirmer qu'elle est logique;

3° Enfin, les nouveaux impôts ont fait une place à la progressivité. La lourdeur croissante des contributions, la constitution des grosses fortunes mobilières au cours du XIX^e siècle avaient rendu tout à fait inadmissible l'emploi exclusif de la proportionnalité. Néanmoins, le principe progressif, proclamé dès 1914, n'a été appliqué effectivement qu'à l'impôt général.

Pour nous en tenir à la cédule qui fait l'objet de notre étude, voici, dans ses grandes lignes, la structure de l'impôt sur les B. I. C. :

Le texte du législateur porte qu'il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales réalisés pendant l'année précédente, ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

L'impôt est établi au nom de l'exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises, ou, à défaut, à celui du principal établissement. Le bénéfice imposable est le bénéfice net, obtenu après déduction de toutes charges.

Le bénéfice est connu soit directement par la déclaration du contribuable (déclaration obligatoire pour

certaines entreprises, facultative pour d'autres), soit indirectement, par la déclaration du chiffre d'affaires, qui, affecté d'un coefficient approprié, permettra de dégager les bénéfices probables.

Le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements dont il a besoin pour établir l'imposition. En cas d'inexactitude reconnue dans les renseignements communiqués, l'impôt est doublé sur la portion du bénéfice dissimulée, à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède 20.000 francs. Si l'insuffisance est reconnue après l'établissement du rôle, un supplément de cotisation peut être réclamé, soit dans l'année même de l'imposition, soit au cours des cinq années suivantes. Le taux de l'impôt est fixé à 4,50 %, mais ce taux ne joue pleinement qu'à partir d'un bénéfice de 5.000 francs.

La loi comporte certains adoucissements des charges fiscales, pour les petits artisans et faconniers, et pour les sociétés coopératives de consommation; parallèlement, elle édicte certaines surcharges fiscales pour certaines entreprises, dont le chiffre d'affaires dépasse un million de francs.

Voilà, dans ses grands traits, comment apparaissait le régime d'impôt sur les B. I. C., issu de la loi du 31 juillet 1917.

Mais le système fiscal des lois de 1914-1917 ne fut qu'une ébauche. La façon rapide et un peu décousue avec laquelle s'est faite la réforme fiscale, après de longues tergiversations, n'a pas permis de formuler certains principes capitaux avec rigueur, et d'en scruter l'exacte portée logique.

Les principes même, s'ils ont été proclamés, n'ont pas été toujours respectés.

Par exemple, la notion de revenu, sur laquelle est bâti tout notre nouveau système fiscal, n'a encore jamais été parfaitement élucidée. L'obscurité dont elle est demeurée enveloppée explique certaines inconsistencies de la loi et de la jurisprudence.

De même, le législateur a posé certaines notions — telles que la notion d'amortissement, celle de réserves, celle de provisions, celle de charges du revenu, sans en définir la teneur. Des cadres ont été créés, que la jurisprudence et la pratique administrative sont venus remplir.

Il convient de noter à cet égard combien est regrettable la carence d'une réglementation positive de la comptabilité. Les contribuables français payent des impôts dont beaucoup ont pour base le montant réel de leur revenu, c'est-à-dire un chiffre que l'on ne peut connaître ni justifier sans une comptabilité régulièrement tenue.

Il eût été logique, semble-t-il, que la loi, en créant l'impôt, déterminât les conditions dans lesquelles cette comptabilité serait tenue : elle est seule, en effet, de nature, si elle est exacte, à révéler le montant réel des revenus de l'assujetti; elle est un élément essentiel de la perception; sans elle, la notion nouvelle de l'impôt ne peut entraîner les résultats que ses auteurs ont poursuivis : la taxation de tous les revenus, et l'égalité entre tous les contribuables disposant des mêmes revenus. Or, cette comptabilité, la loi fiscale n'en donne pas les règles, et la législation de droit

commun ne permet pas de suppléer à cette lacune, même en ce qui concerne les revenus commerciaux, puisque notre pays ne possède encore, à l'heure actuelle, aucune réglementation de la comptabilité commerciale ni des bilans.

D'ailleurs, les principes ont rencontré dans leur application des difficultés de différents ordres :

a) Difficultés d'*ordre pratique*, d'abord, car on ne saurait bouleverser d'un coup tout un système d'impositions;

b) Difficultés d'*ordre politique*, car il s'agissait, en établissant la nouvelle législation des impôts directs, de faire une expérience grave, mal vue d'une partie du public, et violemment combattue par un certain nombre de groupements.

Les contribuables, disait-on, refuseront de se soumettre aux prescriptions nouvelles (déclaration, contrôle). Le législateur dut temporiser, et réaliser par étapes l'application des principes qu'il avait proclamés dans le texte de la loi de 1917, ou auxquels les travaux parlementaires montraient qu'il voulait atteindre;

c) Difficultés d'*ordre monétaire*, qui ont faussé l'aspect des comptabilités.

Tant il est vrai qu'une législation nouvelle, qui transforme les habitudes des contribuables et bouleverse les méthodes de l'Administration, ne saurait trouver sa formule définitive dans son texte original : sous la pression des faits, on l'a vue se transformer bien vite, et c'est cette évolution dont nous

voudrions ici esquisser les grandes lignes, pour la cédula des bénéfices industriels et commerciaux.

Nous diviserons notre étude en trois parties, guidés dans cette division par la rencontre des trois facteurs : matière imposable, contribuable, fisc, qui entrent en jeu dans cette scène du mécanisme de l'imposition.

I. — Dans notre première partie, consacrée à l'étude de la matière imposable, nous tâcherons de mettre en lumière le mouvement conjugué du législateur, de la jurisprudence et de la doctrine dans le sens de la *réalité* de la matière imposable. Nous voulons entendre par cette expression de *réalité* la tendance du fisc à acquérir une connaissance de plus en plus précise, de plus en plus approfondie de la matière imposable, et cela à divers moments :

a) *D'abord quand il constate la matière imposable.*

De ce point de vue, l'évolution de la législation de 1917 à 1933 est marquée par un acheminement vers la déclaration obligatoire du bénéfice effectivement réalisé par l'assujetti, lequel acheminement s'est fait aux dépens des procédés de constatation indirecte ou forfaitaire de la matière imposable, et parce que l'opinion publique s'est dépouillée de ses préventions contre le système de la déclaration obligatoire qu'elle considérait auparavant comme une véritable mesure d' « inquisition fiscale » ;

b) *Ensuite, quand il définit la matière imposable.*

La matière imposable est-elle constituée par la différence entre l'actif et le passif, tels qu'ils apparais-

sent au bilan d'une entreprise ? Ressort-elle de la mise en parallèle des recettes et des charges apparaissant au compte d'exploitation pour une année donnée ?

En un mot, quelle est la notion de *revenu* à laquelle le législateur s'arrête ? Question délicate que nous nous proposons d'examiner longuement, parce qu'elle nous montre un exemple de la lutte qui se produit souvent entre les principes juridiques et les nécessités budgétaires.

La notion de *revenu industriel et commercial* retiendra également notre attention. Le législateur, nous l'avons vu, a créé un certain nombre de cédules qui sont autant d'organismes différenciés destinés à s'adapter à telle ou telle catégorie de revenus. Le principe de la discrimination étant posé, il s'agissait de délimiter les bornes du domaine d'application de notre cédule et des cédules avoisinantes, travail rendu pratiquement difficile par l'existence d'un certain nombre de cas-limite, concernant des activités qui brochent à la fois sur deux cédules. L'existence d'une nombreuse littérature parlementaire et d'une jurisprudence abondante, ont permis de dégager un certain nombre de critères capables de nous éclairer à cet égard ;

c) *Quand il compute la qualité de matière imposable.*

Le revenu imposable étant le *revenu net*, comment s'établit la limite entre la base imposable et les *charges déductibles* ? Cette question très vaste a été compliquée par le fait des variations de valeur du franc qui a faussé l'aspect de toutes les comptabilités ;

d) *Quand il envisage la matière imposable dans l'espace.*

e) *Quand il envisage la matière imposable dans le temps.*

II. — Atteindre toute la matière imposable est la première étape que doit franchir le législateur pour réaliser l'égalité de tous devant l'impôt. Mais il convient de poursuivre un idéal plus élevé, celui de la justice fiscale.

Or, cet idéal ne peut être atteint qu'autant qu'on observe la matière imposable par rapport à celui qui la détient, à travers la *personnalité* de l'assujetti, en tenant compte des charges qui lui incombent, et des conditions dans lesquelles il exerce sa profession. Certaines situations mériteront une atténuation des charges fiscales, ou une exonération complète; d'autres, en revanche, subiront une surcharge fiscale.

A ce point de vue, il convient de souligner que la politique fiscale de ces quinze dernières années accuse une tendance très nette du législateur à faire jouer à l'impôt son rôle d'instrument de nivellement social. Cette portée sociale de l'impôt est légitime dans la mesure où elle s'affranchit des contingences politiques qui en dictent les applications, et pour autant qu'elle ne constitue pas de la « démagogie fiscale ».

III. — Le développement de la matière imposable, le développement parallèle des exigences budgétaires, se traduisant par une élévation constante du taux de l'impôt, et par suite, par une tendance à l'évasion

de la matière imposable, ont amené le législateur à développer les moyens de contrôle destinés à assurer la *sécurité de l'assiette* de l'impôt, d'une part, la *sécurité du recouvrement* de l'impôt, d'autre part. Cette attitude du fisc se traduit par un « crescendo » constant dans la période 1917-1933, comme nous le montrerons dans la dernière partie de notre étude.

PREMIERE PARTIE

LE MOUVEMENT VERS LA REALITE

CHAPITRE I

LA DECLARATION DE LA MATIERE IMPOSABLE

Un des points les plus délicats à régler en matière de bénéfices industriels et commerciaux fut le mode de constatation de la matière imposable.

Si l'on jette un coup d'œil d'ensemble sur ce problème, on distingue deux phases très nettes dans la politique suivie depuis 1917.

Dans une première étape, qui va de 1917 à 1926, la déclaration du bénéfice net constitue l'exception.

Depuis 1926, elle est, au contraire, la règle.

L'étude de cette évolution nous montre un acheminement progressif du législateur vers la taxation du bénéfice exact, acheminement qui n'a pu se faire que parce que l'esprit public s'est affranchi de ses craintes à l'endroit du principe de la déclaration obligatoire, qu'il a cessé de considérer comme un procédé « inquisitorial et vexatoire ».

SECTION I

Le régime de 1917 : le forfait et la déclaration exceptionnelle

On ne peut séparer l'étude du mode de constatation du bénéfice imposable des circonstances dans lesquelles fut votée la loi du 31 juillet 1917.

Il fallait, « pour des raisons d'opportunité, principalement pour assurer dès le 1^{er} janvier 1918, par un vote rapide, l'application de la réforme (1) », qu'un conflit entre le Sénat et la Chambre fût évité. Ce conflit portait sur le principe de la déclaration obligatoire.

Un bref historique des préliminaires parlementaires nous éclairera sur cette question.

Dans le projet présenté par M. Caillaux en 1907, la détermination annuelle des produits imposables devait être faite d'après le système de l'évaluation administrative, le contrôleur des Contributions directes, assisté, dans chaque commune, d'une commission spéciale, devait « au moyen des renseignements recueillis et des constatations effectuées (2) », déterminer le revenu imposable du contribuable.

Pour faciliter la tâche du contrôleur et éclairer l'Administration, le projet spécifiait que le contribuable était tenu de fournir « tous les renseignements de nature à faire connaître les conditions matérielles d'exercice de sa profession ».

La Commission de la Chambre modifia ce projet, et le rapporteur, M. Renoult, proposa un texte établissant l'impôt « à raison de la productivité des établissements imposables, cette productivité étant représentée par le chiffre, qui, dans des conditions normales d'exploitation, et sous déduction des frais généraux, peut être pris comme revenu moyen annuel de l'établissement. »

Ces projets, qui écartaient également le principe de

(1) Rapport DUMESNIL.

(2) Rapport DUMESNIL.

la déclaration obligatoire, n'eurent pas l'agrément de la Chambre.

Cette Assemblée, voulant rompre complètement avec le principe des anciens impôts, et ne se contentant pas de demi-mesures, était fermement attachée au principe de la déclaration obligatoire. C'est dans cet esprit qu'elle disposa, le 9 mars 1909, dans l'article 30 du projet, que les intéressés devraient « déclarer au contrôleur le montant de leur revenu moyen ».

Ce revenu moyen serait calculé d'après le revenu des trois années précédentes; à défaut de déclaration, le contrôleur serait tenu à procéder à une évaluation d'office.

La Commission sénatoriale fut saisie de ce projet en 1909.

Elle l'étudia pendant sept ans, et, en définitive, elle rédigea un nouveau texte dans lequel elle excluait le principe de la déclaration obligatoire.

Nous sommes en 1916, et les circonstances réclament, non seulement l'impôt du sang, mais aussi les efforts des non-combattants. Il fallait choisir entre deux solutions : soit maintenir d'une façon absolue le principe de la déclaration obligatoire et se heurter à l'opposition intransigeante du Sénat, soit trouver un terrain d'entente en faisant de part et d'autre quelques concessions temporaires.

Ce fut cette deuxième solution qui prévalut, et M. Perchot, dans son rapport déposé le 27 juillet 1916, sut concilier les deux thèses en présence, et faire approuver par le Sénat un texte faisant place aux deux systèmes d'évaluation des bénéfices imposables.

D'une part, le principe de la déclaration contrôlée jouait obligatoirement, pour les sociétés dont les bilans sont, en vertu de la loi, communiqués à l'Administration de l'Enregistrement. De plus, les personnes ou autres sociétés qui avaient « avant le premier avril de chaque année, remis au contrôleur des Contributions directes, un résumé de leurs comptes de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toute justification nécessaire », avaient la *faculté* de se soumettre à la déclaration contrôlée.

Cette disposition avait pour but de faire un sondage dans l'esprit public, pour évaluer dans quelle mesure se justifiait encore la qualification de « procédé inquisitoire et vexatoire » que l'on attribuait au procédé de la déclaration.

D'autre part, les imposables qui n'auront pas fait de déclaration seront soumis au régime de l'évaluation administrative de leurs bénéfices.

Pour déterminer le bénéfice imposable, on appliquera au chiffre d'affaires des assujettis un coefficient approprié. Le Ministre des Finances, bien que cette transaction lui déplût, l'avait cependant admise, mais il soulignait dans son rapport qu'il faisait toutes ses réserves, et entendait bien qu'il ne s'agit là que d'un régime temporaire et provisoire.

« C'est par esprit de transaction, dit-il, pour assurer le vote de la loi, et confiants que le Sénat manifèstera la même conciliation en adoptant, en revanche, le projet tel que la Chambre le lui renverra, que nous nous

sommes prononcés. Il s'agit, en réalité, d'une transaction qui ne sera qu'une transition. »

Le Sénat admit cette concession, et la loi fut votée le 31 juillet 1917.

La distinction des contribuables en assujettis au principe de la taxation sur la base de leur chiffre d'affaires, et en assujettis obligatoires à la déclaration, formera la division de cette section.

§ I. — CONTRIBUABLES TAXÉS D'APRÈS L'APPLICATION A LEUR CHIFFRE D'AFFAIRES D'UN COEFFICIENT

Il existe, entre le chiffre d'affaires et le bénéfice, une relation nécessaire, incontestable. Sans doute, cette relation est-elle différente suivant les entreprises. Elle dépend de la nature de l'exploitation, de l'importance des moyens de production, de la population de la localité.

Mais il est possible d'établir des coefficients qui tiennent compte de ces divers éléments, et qui, appliqués au chiffre d'affaires, permettent d'évaluer avec une approximation suffisante la production d'une usine ou d'une maison de commerce exploitée dans certaines conditions. Ainsi que l'a dit M. Doumer au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi qui nous occupe. « le coefficient, c'est le multiplicateur qu'il y a lieu d'appliquer au chiffre d'affaires, dans une catégorie donnée pour avoir le bénéfice ».

Que faut-il entendre par le « chiffre d'affaires » d'une entreprise ? Si nous nous reportons à la loi du 31 juillet 1917, nous n'en trouvons pas la définition. Mais les rapports parlementaires nous fournissent des éléments

de nature à nous permettre de préciser le contenu de cette notion.

« Pour les marchands et fabricants, lisons-nous dans
« le rapport Dumesnil, le chiffre d'affaires est cons-
« titué par le montant total des recettes brutes prove-
« nant de la vente des objets ou marchandises achetés
« ou fabriqués. »

Mais cette définition ne peut s'appliquer qu'aux vendeurs de choses, et ne saurait valoir pour les professions « qui consistent en louages de services ».

Prenant le cas de la banque, le texte précise que « le
« chiffre d'affaires ne peut s'entendre que du montant
« du produit brut provenant de rétributions perçues
« par les intéressés comme prix des services rendus à
« leurs clients, et des opérations effectuées pour le
« compte de ces derniers. »

Toutefois, cette notion étant encore imprécise, le texte spécifiait que la Commission des coefficients (dont nous parlerons plus loin) devrait, toutes les fois que des précisions seront nécessaires, définir le chiffre d'affaires, en même temps qu'elle fixera les coefficients correspondants.

Les travaux de la Commission des coefficients, d'une part, et l'Instruction du 30 mars 1918, d'autre part, ont dégagé peu à peu les éléments de cette notion. La loi du 25 juin 1920 est venue préciser ces principes dont voici l'esprit : pour les vendeurs de marchandises, le chiffre d'affaires est constitué par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées.

Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepre-

neurs ou loueurs de services, banquiers, escompteurs, changeurs, il est constitué par le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios, et autres profits définitivement acquis.

Le chiffre d'affaires sera connu du fisc de deux façons, soit par déclaration du contribuable, soit par voie d'estimation d'office de l'Administration.

Dans le cas de déclaration obligatoire du chiffre d'affaires, l'initiative du contribuable est très réduite. En effet, l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 stipule que l'assujetti devra, s'il en est requis par une lettre recommandée, faire connaître par écrit au contrôleur des Contributions directes, dans un délai de vingt jours à dater de la réception de la dite lettre, le montant de son chiffre d'affaires pendant l'année précédente, et cela sous peine d'une majoration de 50 %. En somme, le contribuable n'aura à manifester son existence que sur invitation du Fisc.

Il y a estimation d'office du bénéfice imposable sur la base du chiffre d'affaires pour les contribuables qui, bien que devant faire connaître leur bénéfice réel, n'ont pas satisfait aux communications prévues par l'article 4.

L'estimation d'office du chiffre d'affaires joue encore lorsque le contribuable n'a pas produit, dans les vingt jours de la mise en demeure, les renseignements demandés par le Fisc.

Celui-ci appuiera son évaluation sur les données qu'il pourra recueillir auprès des services publics, en se

basant sur l'importance des éléments de production de l'entreprise, le prix de vente du fonds de commerce, etc.

Le chiffre d'affaires étant ainsi connu de l'Administration, il importe d'y appliquer un coefficient qui permette de dégager aussi exactement que possible le rapport existant entre le chiffre d'affaires et le bénéfice de l'assujetti.

Ce bénéfice normal devra permettre « au moins à l'exploitant de conserver, après paiement de tous ses débours, frais généraux et amortissements habituels, un profit suffisant pour assurer une rémunération légitime à son travail personnel et un intérêt à son capital au taux moyen du loyer de l'argent ».

La question des coefficients fut une des plus délicates à régler. Le rapport existant entre le chiffre d'affaires et le bénéfice réalisé n'est pas un facteur uniforme et constant. Les conditions générales de l'activité économique du pays, la nature des professions exercées, et, au sein d'une même catégorie d'entreprises, les circonstances spéciales à chacune d'elles sont autant de facteurs qui font varier ce rapport.

Or, si l'on veut que le bénéfice imposable soit déduit du chiffre d'affaires avec le maximum d'exactitude, si l'on veut que ce procédé de taxation présente une image aussi voisine que possible de la réalité, il faut laisser au mode d'évaluation par le système des coefficients une grande souplesse.

Cette qualité de souplesse aurait été réalisée au plus haut point si l'on avait confié le soin de la détermination des coefficients à l'appréciation directe et per-

sonnelle des contrôleurs, mais cette méthode aurait eu l'inconvénient d'être arbitraire, incertaine et instable.

De plus, on eut pu craindre que le Fisc ne cherchât, par cette voie détournée, à relever indirectement le taux de l'impôt.

La fixation des coefficients par la loi, par ailleurs, aurait présenté, en regard d'une garantie certaine pour le contribuable contre l'arbitraire du Fisc, l'inconvénient d'une rigidité excessive.

On aboutit à un système qui combinait les deux points de vue : souplesse et équité.

L'établissement des coefficients fut confié à une commission spéciale nommée sur la proposition du Ministre des Finances. Les coefficients étaient déterminés pour toute la France, tous les trois ans, par une commission de quinze membres composée pour un cinquième des représentants des Chambres de Commerce, et pour un autre cinquième des représentants des organisations syndicales de l'Industrie et du Commerce, les autres membres étant des représentants de l'Administration, et présidée par un Conseiller d'Etat.

Ainsi constituée, la Commission des coefficients se mit à l'œuvre à la fin de l'année 1917. Elle avait une œuvre importante à accomplir, et devait dégager un certain nombre de principes directeurs.

La loi du 31 juillet 1917 ne lui donnait que peu de directives. Dans son article premier, elle l'autorisait à établir des coefficients par nature de professions, et elle prévoyait la possibilité de diviser chaque profession en un certain nombre de catégories susceptibles de comporter des coefficients différents.

Se conformant à l'esprit du législateur, la commission a pris pour règle de toujours distinguer entre le fabricant achetant ses matières premières, et le fabricant travaillant à façon, le marchand en gros et le marchand en détail, le vendeur de spécialités, et le vendeur d'articles courants.

Toutefois, elle fut prudente dans cette voie des éléments d'appréciation, et, du moins dans le début de ses travaux, elle n'a pas voulu « établir de coefficients variant suivant le chiffre de la population ou la nature du matériel employé, ou le montant du chiffre d'affaires ».

D'autre part, en ce qui concerne le choix des coefficients, la loi prévoyait, à côté de l'établissement d'un coefficient unique par catégorie de professions, la possibilité d'établir, pour régler les cas délicats, un double coefficient, variant entre les limites d'un minimum et d'un maximum.

Dans l'esprit du législateur, le système du double coefficient devait constituer l'exception, et la commission ne devait en user qu'avec modération.

« Si, lit-on dans les préliminaires parlementaires (3), pour certaines industries, en raison de la variabilité des moyens de production, et des conditions dans lesquelles elles se trouvent, il n'apparaît pas à la commission que ce coefficient puisse être normalement fixé, elle estimera que mieux vaut laisser une marge, et, au lieu d'une chiffre unique, elle en inscrira plusieurs,

(3) Sénat, débat parlam., 31 juillet 1917. Rapp. de M. DOUMER.

entre lesquels le contrôleur aura la possibilité de se mouvoir pour la discrimination du bénéfice. »

Dans le choix du maximum et du minimum, il conviendra d'observer une sage prudence.

« Deux limites seront fixées, assez rapprochées l'une de l'autre, il restera entre elles juste le jeu qu'il faut pour que le coefficient puisse se rapprocher de la vérité et ne jamais entraîner à des abus. »

Les travaux de la commission aboutirent à la confection du tableau général des coefficients, dont le premier parut en 1918.

Quelle était la nature de ce mode de détermination de la matière imposable sur la base du chiffre d'affaires affecté d'un coefficient ? A ce propos, il nous semble utile de faire allusion dès maintenant à une controverse, qui a divisé la doctrine.

Une certaine partie de la doctrine, prenant argument du fait que le législateur a employé plusieurs fois, au cours des débats parlementaires, et dans le texte même de la loi de 1917, l'expression d' « évaluation forfaitaire du bénéfice », en a déduit que ce procédé de détermination de la matière imposable constituait un forfait, au sens précis du terme.

D'après les partisans de cette opinion, le législateur a voulu dispenser la catégorie de contribuables qui est cotisée d'après son chiffre d'affaires, de l'obligation de faire connaître son bénéfice effectif, et lui éviter les ennuis et les indiscretions du contrôle fiscal.

Pour ces contribuables, donc, on se contentera de connaître leurs bénéfices « présumés » vraisemblables, en affectant leur chiffres d'affaires d'un coefficient adéquat.

En somme, il y a deux catégories de contribuables, les uns taxés d'après leurs bénéfices effectifs, les autres d'après leurs bénéfices vraisemblables. Les conséquences de cette théorie sont que les pouvoirs de contrôle du fisc vont se trouver très limités. Une fois les bases d'imposition régulièrement arrêtées, elles ne pourront plus être remises en discussion, sauf s'il s'agit de rectifier le chiffre d'affaires lui-même.

Si, dans les cinq ans qui suivent l'année d'imposition, il apparaît que le contribuable a été insuffisamment taxé, le fisc ne pourra pas le rechercher pour un supplément d'imposition; en effet, se contentant d'un bénéfice approximatif fondé sur des présomptions légales, le fisc ne serait pas fondé à contester les bases d'imposition, du moment qu'elles auraient été régulièrement établies.

Nous ne nous rangeons pas à cet avis.

En effet, que contient la notion de « forfait » ?

Le propre du forfait, c'est d'être à l'avance connu avec précision de l'intéressé. D'après la Grande Encyclopédie, « le forfait est une convention faite entre deux parties, et d'après laquelle un contrat doit être exécuté dans des conditions déterminées et *sans que les bases puissent être ultérieurement discutées*, quels que soient les résultats de l'opération. »

Qui dit forfait dit quelque chose de préétabli, de rigide, d'une rigueur mathématique, par conséquent ne laissant aucune part à l'appréciation subjective du contrôleur ni aux remarques de l'assujetti.

Or, il nous semble que telle n'a pas été l'intention du législateur. Si, quittant l'argument littéral sur lequel

s'appuient les partisans de la thèse du forfait, nous nous référons à l'esprit du législateur, nous trouvons chez lui un souci très net d'atteindre, non pas un bénéfice approximatif mais un bénéfice exact; et une organisation assez souple du procédé de détermination de la matière imposable permettra d'atteindre ce but.

« Si les commerçants et industriels ne sont pas dans tous les cas astreints à la déclaration de leurs bénéfices, ils sont cependant toujours imposés en raison de ces bénéfices, lesquels sont simplement calculés, évalués par un autre moyen (4). » L'essentiel est que les contribuables « soient, aussi exactement que possible, taxés d'après leurs bénéfices effectivement réalisés (5) ».

Pour permettre d'atteindre le bénéfice aussi exactement que possible, le législateur a institué les coefficients variables, suivant les catégories diverses d'industries, entre un minimum et un maximum; de plus, il a laissé un champ assez vaste à la commission des coefficients, et au pouvoir discrétionnaire du contrôleur.

D'ailleurs, nous verrons dans la suite de notre développement combien la thèse du forfait est battue en brèche, et par l'évolution législative, et par la politique fiscale de l'Administration.

Au surplus, il semble que c'eût été une maladresse de la part du législateur d'établir un système forfaitaire, partant rigide, pour remédier aux injustices de l'ancien système des patentes auquel on reprochait justement sa rigidité.

(4) Rapport DUMESNIL.

(5) Rapport DUMESNIL.

Pour notre part, et pour ne pas rompre tout à fait avec l'expression de « bénéfice forfaitaire », nous dirons que le système de détermination de la matière imposable établi par la loi du 31 juillet 1917 constitue un système de quasi-forfait, ou, pour mieux dire, de forfait relatif. Cette relativité du forfait s'affirme si nous considérons d'un peu plus près la politique fiscale suivie à l'égard des petits contribuables. Beaucoup de petits exploitants ne tiennent pas de comptabilité, ou, du moins, tiennent une comptabilité tellement rudimentaire, que les indications qu'en tireraient les agents du fisc ne répondraient pas, vu la faiblesse des cotes qu'elles intéressent, d'abord au dérangement qu'elles causeraient chez ces petits exploitants, et, d'autre part, au renfort du personnel de contrôle qu'elles exigeraient dans l'administration.

Pour ce motif, le législateur a estimé que l'on devrait s'en tenir à une appréciation approximative de leurs facultés contributives.

La loi, lit-on dans le rapport de M. Dumesnil à la Chambre des Députés, en date du 22 février 1917, « ne fait pas au contrôleur l'obligation d'exiger par écrit la déclaration du chiffre d'affaires dans tous les cas. Il existera, en effet, un très grand nombre de cas, notamment parmi les petits commerçants, pour lesquels le contrôleur aura par devers lui, à l'aide des renseignements de toute nature qu'il relève, soit dans ses tournées, soit dans les bureaux des administrations publiques, une notion suffisamment approximative du chiffre d'affaires réalisé. Pourquoi, dans ce cas-là, obliger ces contribuables, généralement modestes et peu au

courant des formalités administratives, à faire une déclaration qui n'est pas indispensable à l'assiette régulière de l'impôt ? La déclaration obligatoire peut se comprendre quand il s'agit de contribuables importants, ayant bureau, comptabilité, employés, etc..., mais il ne faut pas oublier que la grande majorité des assujettis sera composée de commerçants très modestes, à qui il ne faut imposer que le minimum de formalités. »

L'instruction du 30 mars 1918, prescrivant les règles à suivre en cette matière, spécifiait que le contrôleur ne devait pas avoir recours au procédé de la déclaration écrite du chiffre d'affaires « pour les entreprises qui ne procurent notoirement que de faibles bénéfices », et qu'il devra se limiter à évaluer « d'office le chiffre d'affaires d'après les signes extérieurs de l'importance des opérations professionnelles, et les explications des intéressés. »

Donc, en ce qui concerne les petits contribuables, le législateur et l'administration se présentent sous une attitude bienveillante.

Mais, en ce qui concerne les contribuables importants, nous constatons dans la politique de l'Administration une tendance très nette à élargir les cadres, très élastiques déjà, que lui a fixés le législateur.

C'est surtout en matière de coefficients que cette tendance est manifeste.

Le principe posé par le législateur, ainsi que nous l'avons vu plus haut, était le régime normal du coefficient unique.

La commission des coefficients renversa le principe, et fit du système du double coefficient sa norme :

« la commission, lit-on dans le rapport de M. de la Lande de Calan, a jugé préférable, au moins pour cette première expérience, du nouveau système fiscal, de prévoir dans tous les cas deux coefficients, en raison de la grande diversité que peuvent présenter, pour une même profession, les bénéfices obtenus suivant les années, et suivant les établissements. »

Une circulaire de la Direction générale, en date du 31 décembre 1919, vint confirmer cet affranchissement des principes posés par le législateur. « Les coefficients appliqués peuvent toujours varier entre deux limites, parfois assez écartées. Le coefficient également distant du maximum et du minimum arrêtés par la commission représente, dans l'esprit de celle-ci, le pourcentage normal des bénéfices de chaque profession; c'est ce coefficient dont il sera fait usage lorsqu'on ne découvrira pas de motifs d'adopter un pourcentage plus fort ou plus faible ». Mais l'emploi du coefficient moyen ne saurait constituer une règle habituelle. L'écart assez considérable ménagé entre les coefficients maximum et minimum a pour but, au contraire, de permettre, selon le vœu de la loi, une évaluation du bénéfice qui se rapproche, autant que possible, de l'exacte réalité.

En fait, cet écart fut considérable.

C'est ainsi que, dans certaines professions, les coefficients limites varient entre 40 et 80 % du chiffre d'affaires; pour les pharmaciens, ils varient entre 15 et 30 %. La conséquence est que la commission a conféré au contrôleur un pouvoir très étendu d'appréciation, puisqu'il lui est loisible de choisir, entre le maximum et le minimum, le coefficient applicable.

La faculté qui lui permet de choisir, s'il juge le coefficient légal insuffisant, un chiffre plus élevé, faculté qui a sa contrepartie chez le contribuable qui se considère comme trop lourdement frappé lorsqu'il est taxé d'après le minimum légal, et qui exige, de part et d'autre une preuve, permettait encore d'assouplir les limites du champ d'imposition.

Dira-t-on, après tout cela, que ce système était forfaitaire? Non pas. Il nous semble plutôt qu'il s'agit d'une taxation administrative, à base incidiaire.

§ 2. — CONTRIBUABLES TAXÉS D'APRÈS LA DÉCLARATION DE LEURS BÉNÉFICES NETS

A côté du système de détermination indirecte du bénéfice, le législateur de 1917 organise un timide essai du principe de la déclaration obligatoire du bénéfice net. L'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, en effet, assujettit obligatoirement à la déclaration de leur bénéfice net deux catégories de contribuables. D'une part, « les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enregistrement ». En ce qui les concerne, on n'est pas fondé à parler d'inquisition ou d'indiscrétion du fisc, ces bilans étant obligatoirement communiqués à l'Administration.

Une déclaration même du bénéfice n'est pas requise, puisque l'Administration a sous les yeux les documents comptables. Le rôle du contribuable se bornera à fournir au contrôleur les éclaircissements qu'il lui demandera.

Il convient ici de s'expliquer sur le sens du mot « bilan » : l'expression est impropre, car ce que les sociétés doivent communiquer à l'Enregistrement, ce n'est pas un bilan, à proprement parler, mais seulement le compte rendu des délibérations du Conseil d'administration ou de l'Assemblée générale des actionnaires. En fait, un bilan est souvent annexé à ces pièces, et c'est dans ce sens générique que le législateur a employé le terme de « bilan ».

La seconde catégorie d'assujettis obligatoires à la déclaration du bénéfice net est constituée par les personnes soumises à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, et qui ont déjà déclaré leurs bénéfices pour le paiement de cette taxe.

Hormis ces deux classes de contribuables, tous les autres contribuables peuvent sans doute être cotisés suivant les mêmes règles, mais ce n'est là qu'une faculté pour eux, laissée à leur libre volonté.

Si, en effet, ils laissent passer la date du 1^{er} mars sans avoir remis « au Contrôleur des Contributions directes un résumé de leurs comptes de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires, leur base imposable sera déterminée indirectement par le système des coefficients.

L'évolution qui suit la loi de 1917 montre une double tendance du législateur et de l'Administration à s'affranchir, pour les contribuables importants, du système de détermination indirecte du bénéfice, et, pour les petits contribuables, à les taxer d'office, d'après un bénéfice forfaitaire.

C'est ce que nous allons voir en étudiant, chronologiquement, les modifications qui marquent cette période de transition.

SECTION II

La transition

La première modification législative apportée au régime de l'impôt sur les B. I. C. instauré par la loi de 1917 fut l'œuvre de la loi du 25 juin 1920 qui portait création de nouvelles ressources fiscales.

L'article 3 de cette loi modifie l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, en ce sens qu'elle assujettit les contribuables non cotisés d'après leur bénéfice réel à la « déclaration écrite de leur chiffre d'affaires, toutes les fois que ce chiffre dépasse la somme de 50.000 francs ».

Le contribuable, sous le régime de 1917, ne devait faire connaître son chiffre d'affaires que s'il en était requis. Désormais, en tout état de cause, et sans invitation formelle du contrôleur, il doit effectuer une déclaration, dès l'instant que son chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs.

Les contribuables qui n'auront pas satisfait à cette obligation avant le 1^{er} avril de chaque année, se verront infliger une majoration de 10 %.

En outre, pour appuyer cette disposition, le texte précise « que les contribuables qui n'ont pas satisfait à l'obligation ci-dessus édictée, ainsi que ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas la limite fixée au précédent alinéa, doivent, s'ils en sont requis par le

contrôleur, produire la même déclaration dans un délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis qui leur est adressé. Passé ce délai, le chiffre d'affaires est évalué d'office, et l'impôt est majoré de moitié ».

Cette disposition précise à la fois la volonté du fisc de connaître la situation exacte du contribuable, et, en créant deux catégories de contribuables, elle fixe en dessous de 50.000 francs la classe des contribuables modestes qui sont dispensés de déclaration.

C'est une première étape, timide, dans le sens de la déclaration obligatoire : déclaration obligatoire du *chiffre d'affaires*.

La loi du 31 juillet 1920 devait avoir une portée beaucoup plus considérable.

Dans la connaissance du chiffre d'affaires du contribuable, le rôle du contrôleur ne se limitait pas à recueillir purement et simplement les déclarations de l'assujetti. Il devait les vérifier, et il disposait à cet effet des pouvoirs que lui conféraient l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, et l'article 3 de la loi du 25 juin 1920.

Ces pouvoirs de contrôle, d'ailleurs, ne portaient que sur le montant du « chiffre d'affaires » (6).

Et, dans la production des documents comptables, le contribuable pouvait être considéré comme ayant satisfait aux exigences de la loi dès l'instant qu'il

(6) Cf. Rapport DUMESNIL, p. 161, sqque: « L'obligation qui leur (aux contrôleurs) est imposée a donc un objet nettement limité : la détermination du chiffre d'affaires, c'est-à-dire d'un élément que d'une manière générale ils ne peuvent éprouver aucune gêne à faire connaître ». Même sens: Instr. 30 mars 1918, N° 32.

avait produit des documents capables d'éclairer le fisc sur son chiffre d'affaires exact. Il y aurait eu abus, de la part de ce dernier, à exiger du cotisé la communication de documents ayant trait, soit à son bénéfice, soit à ses frais généraux, soit à ses créances, soit à ses dettes : « Les vérifications du contrôleur, lit-on dans le rapport de M. PERCHOT au Sénat (7), doivent se borner aux *éléments du chiffre d'affaires*, lesquels peuvent se trouver consignés sur des livres spéciaux; il n'y a donc pas à redouter la divulgation du prix de revient, de la situation créditrice ou débitrice de l'entreprise, ni des autres éléments que l'exploitant peut avoir intérêt à ne pas laisser connaître. »

Au cours des débats parlementaires, d'ailleurs, nous retrouvons maintes fois exprimée cette limitation des pouvoirs de contrôle aux éléments du chiffre d'affaires pour les contribuables taxés par le procédé des coefficients.

Dans le rapport précité de M. PERCHOT au Sénat (8), nous lisons : « Pour déterminer le bénéfice normal, le contrôleur ne posera au contribuable aucune question gênante : il ne lui demandera pas de faire connaître sa situation exacte, de lui soumettre tous ses livres, mais seulement de lui indiquer son chiffre d'affaires. »

Dans le rapport de M. DUMESNIL (9), nous retrouvons le même esprit : « Les justifications qu'il leur

(7) Sénat, *J. O.*, 27 juillet 1916, p. 492.

(8) *D°*, p. 488.

(9) Sénat, *J. O.*, 22 juillet 1916, p. 481.

(aux assujettis sur la base du chiffre d'affaires) est prescrit de fournir, ne doivent donc s'entendre que de celles qui sont propres à établir l'exactitude du chiffre d'affaires déclaré. C'est évidemment, d'une façon générale, par la production de documents comptables que les intéressés pourront faire la justification qui leur incombe. Etant donné que les industriels et les commerçants ne font pas application de règles uniformes pour la tenue de leur comptabilité, il n'est pas possible de préciser quels sont les documents qui devront être représentés. Mais ce que l'on peut dire, c'est que les intéressés n'auront pas à communiquer indistinctement tous les éléments de leur comptabilité; dès l'instant que les livres ou documents produits par eux seront suffisants pour permettre de dégager leur chiffre d'affaires, ils auront satisfait aux prescriptions de la loi et on ne pourra leur demander rien d'autre. »

Il semble découler nettement de ces longues citations que l'intention du législateur a été de restreindre l'examen de la comptabilité à la détermination du chiffre d'affaires et d'interdire à l'Administration toute autre incursion dans les livres des contribuables.

L'Administration des Contributions directes à tout d'abord accepté sans récriminations cette interprétation, et nous lisons dans l'instruction du 30 mars 1918 (10) que « la communication des livres et pièces de comptabilité peut être demandée, mais dans la

(10) Instr. 30 mars 1918, art.. 32, 4^e alinéa.

mesure indispensable à la détermination du seul chiffre d'affaires, et sans qu'ils soient obligés de donner aucun éclaircissement touchant leur bénéfice net ».

Mais le vote de la loi du 31 juillet 1920 est venu modifier cette manière de voir bienveillante et augmenta considérablement les pouvoirs de contrôle du fisc.

Le législateur, en effet, en présence des évasions de la matière imposable, entendit renforcer les pouvoirs d'investigation des contrôleurs. Il le fit, en ces termes qui constituent l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 :

« Pour permettre le contrôle des déclarations d'im-
« pôts, et la recherche des omissions ou des fraudes
« qui auraient pu être commises dans le délai de
« prescription, tout commerçant faisant un chiffre
« d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu
« de représenter à toute réquisition des agents du
« Trésor, ayant au moins le grade de contrôleur ou
« d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est
« prescrite par le titre II du Code de Commerce,
« ainsi que tous les livres et documents annexes, piè-
« ces de recettes et de dépenses. »

L'interprétation de ce texte a donné lieu à des avis profondément divergents.

Certains, partant de cette idée que le système de 1917 créait deux catégories d'assujettis, l'une fort malmenée, en vérité, qui doit faire connaître son bénéfice exact, et l'autre, privilégiée, qui bénéficie d'un forfait et ne doit faire connaître que son chiffre d'affaires, n'ont pas voulu reconnaître au texte de l'ar-

ticle 32 la portée que le législateur avait entendu lui conférer. Pour eux, l'article 32 s'applique à tous les contribuables cotisés d'après leur bénéfice réel, mais contient une limitation implicite à l'égard des contribuables taxés sur leur chiffre d'affaires.

En effet, disent-ils, permettre au fisc d'exiger la communication de tous les documents et pièces comptables d'un exploitant, c'est lui permettre de connaître le bénéfice exact de cet exploitant. Exigera-t-on de lui qu'il ferme les yeux, quand, ayant à vérifier la déclaration du chiffre d'affaires d'un assujetti, les pièces comptables lui dévoileront le chiffre exact du bénéfice réel?

Dès lors, la distinction entre les contribuables taxés sur la base de la déclaration de leur bénéfice et ceux assujettis à l'impôt à partir de leur chiffre d'affaires, n'est plus qu'un vain mot, et n'a plus sa raison d'être.

Faire tomber les barrières qui séparaient ces deux catégories de contribuables, tel était bien le but du législateur. Conforme à l'esprit de la loi de 1917, il entend connaître des situations exactes, aussi bien par le procédé de la taxation à partir de la déclaration du chiffre d'affaires, que par celui de la taxation sur le bénéfice réel.

Ainsi que le dit M. LECERCLE, qui, dans la doctrine, a défendu la thèse de l'Administration, « le profit imposable, même calculé forfaitairement, devait, dans l'esprit du législateur de 1917, être l'expression aussi exacte que possible du bénéfice réel de l'entreprise : la loi n'a pas créé d'assujettis de deuxième classe. Si elle a constitué le forfait, ce fut non point pour faire

échapper certaines catégories de contribuables à une partie de l'impôt, mais pour les soustraire à l'obligation, *qu'on jugeait alors inopportune*, de communiquer l'ensemble de leur comptabilité (11).

Or, trois ans après la promulgation de la loi du 31 juillet 1917, l'heure était devenue opportune de mettre un frein à la fraude fiscale qu'encourageait le système des coefficients, en prenant une mesure héroïque, destinée à renforcer les pouvoirs d'investigation du contrôleur. Cette mesure fut l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, à laquelle l'Administration entendait bien donner une portée générale.

Le fisc n'affirma d'ailleurs cette prétention, au début, qu'avec une certaine précaution, publiant, dans une circulaire du 28 août 1920, que les contribuables qui auraient déclaré leur chiffre d'affaires, devraient fournir, à l'appui de leur déclaration, toutes justifications qui leur seraient demandées par le contrôleur dans les conditions prévues par l'article 32 précité, alinéa 4, de l'Instruction du 30 mars 1918.

Il se bornait ainsi à restreindre le contrôle à la vérification du montant du chiffre d'affaires.

Une circulaire du 14 février 1921 est venue affirmer que l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 donnait aux contrôleurs le droit de relever dans la comptabilité des redevables ayant opté pour la déclaration de leur chiffre d'affaires les renseignements susceptibles de servir à la détermination du bénéfice réel.

Dans la suite, un certain nombre de réponses ministérielles ont été données dans le même sens.

(11) Cf. LECLERCLE. — L'impôt cédulaire sur les B. I. C., p. 183.

M. HAUDOS, député, ayant demandé (12) à l'Administration si, pour la fixation de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, le Contrôleur avait le droit de rechercher dans la comptabilité du contribuable d'autres éléments que ceux nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires, « ce qui aboutirait en fait, disait ce parlementaire, à supprimer pour le contribuable, le droit de se borner à déclarer son chiffre d'affaires, et lui enlèverait les garanties formellement inscrites dans la loi du 31 juillet 1917 », le Ministre lui fit cette réponse : « Aux termes de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, tout commerçant dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs par an, est tenu de représenter aux agents du Trésor... les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recette et de dépense. Cette disposition, qui a une portée générale, est susceptible en particulier de recevoir son application à l'égard des contribuables dont le bénéfice imposable est évalué d'après leur chiffre d'affaires, et les contrôleurs peuvent valablement relever dans la comptabilité des intéressés tous renseignements qu'ils jugent utiles pour régler leur situation contributive. »

Une réponse animée du même esprit avait déjà été faite à M. BARTHÉLÉMY (13), député, qui désirait savoir « si le contrôleur des Contributions directes est en droit d'exiger la communication du compte de profits et pertes d'un contribuable qui a opté pour

(12) *J. O.*, 9 mars 1923, p. 1147.

(13) *J. O.*, 23 février 1923, p. 801.

l'évaluation forfaitaire de son bénéfice net cotisable à l'impôt sur les bénéfices commerciaux ».

« C'est à bon droit, lisons-nous dans cette réponse, que le contribuable peut être invité par le contrôleur à lui communiquer tous ses documents comptables, et en particulier son compte de profits et pertes, si son chiffre d'affaires annuel est supérieur à 50.000 francs. »

Le texte du législateur a donc, de par sa rédaction, une portée générale. Il concerne tous les impôts perçus sur déclaration (14) et constitue un accroc considérable au système de la détermination indirecte du bénéfice d'après le chiffre d'affaires. Au surplus, si l'article 32 ne devait pas avoir cette portée générale, il constituerait une superfétation et n'apporterait aucun élément nouveau aux pouvoirs dévolus à l'Administration par la loi du 23 juin 1920 en matière de contrôle de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Ce texte marque une étape décisive dans le sens de l'acheminement vers le principe de la déclaration obligatoire du bénéfice réel, et la condamnation implicite du système de la dualité des procédés de taxation.

Nous avons déjà entrevu les difficultés matérielles que rencontrait l'agent du fisc dans la connaissance exacte du bénéfice des petits assujettis. Nous avons souligné également sa tendance à s'en tenir dans l'appréciation de leur bénéfice à un système véritablement forfaitaire. Or, l'article 32 de la loi du 31 juillet

(14) V. Rép. du Ministre des Finances à M. GUILLOIS, Sénateur, *J. O.*, 22 janvier 1925, Sénat, déb. parl., p. 191.

1920, s'il était justifiable pour les gros commerçants et industriels, l'était beaucoup moins à l'égard des petits contribuables.

D'ailleurs, il avait rencontré dès l'origine une résistance justifiée de la part de ces cotisés. Ainsi que le remarque M. BOKANOWSKY dans son rapport du 27 novembre 1923 (15), « on ne saurait se dissimuler que le contrôle exercé sur les petits redevables apparaît plus lourd et plus irritant que pour les grandes maisons ».

D'une part, dans les villages ou les petites villes, la vérification revêt un caractère moins anonyme; l'agent du Tréor connaît chaque contribuable, et est connu de lui. Le petit commerçant ne peut se défendre de voir, dans les démarches du fisc, une suspicion personnelle qui l'inquiète et le vexe.

En outre, les visites du fisc « ne peuvent manquer d'engendrer quelque dérangement pour le contribuable ».

Le système de 1917 lui-même, avec la large initiative que laissait au contrôleur l'Administration dans le choix des coefficients soulevait les critiques des petits contribuables.

« La discrimination des coefficients qui leur sont réservés ne pouvait être assise sur des bases sérieuses; l'Administration ne possède pas, à leur égard, des éléments solides d'information qui lui permettent d'étayer ses évaluations; chaque agent juge avec son tempérament et sa compétence personnelle, d'après

(15) *J O. Annexe* N° 6.627, p. 371.

des renseignements qui ne présentent aucune précision réelle; le libre exercice de cette initiative ne peut assurer une judicieuse distinction des taux entre les redevables, et engendre d'importantes divergences dans les tarifs qui sont adoptés sur les différents points du territoire. »

Le législateur prêta l'oreille à ces critiques « contre le formalisme surabondant et vexatoire » dont se plaignaient à bon droit les petits commerçants et industriels, et la loi du 16 avril 1924 institua à leur égard un régime d'exception empreint d'une grande simplicité.

Ainsi que le constate le rapport de M. BOKANOWSKI, cette loi « respecte le système général de nos impôts, et limitê son objet à l'établissement des modalités nécessaires pour assouplir la réglementation actuelle et l'adapter plus étroitement à la situation spéciale des petits commerçants ».

En premier lieu, elle ramène les coefficients du chiffre d'affaires, jusqu'alors variables et abandonnés à l'appréciation du contrôleur, à un taux unique, pour chaque catégorie de professions.

Le texte appelle au bénéfice du coefficient unique toute entreprise commerciale n'accusant pas un chiffre d'affaires supérieur à 200.000 francs pour les personnes dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures, et objets à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement; ce maximum s'abaisse à 40.000 francs pour les contribuables qui fournissent des services, tels que les mandataires, les entrepreneurs, les ban-

quiers, escompteurs, et en général toutes personnes rémunérées par des remises, commissions, courtages, escomptes ou agios.

En second lieu, le législateur, élargissant le rôle assigné par la législation antérieure au forfait de la taxe sur le chiffre d'affaires, décide que, pour les redevables admis au bénéfice de ce forfait, le chiffre d'affaires à multiplier par le coefficient unique en vue du calcul du bénéfice imposable, sera désormais constitué par le chiffre dudit forfait annuel, sauf à prendre en considération dans le compte de ce forfait les affaires affranchies de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais cependant assujetties à l'impôt cédulaire des B.I.C., comme, par exemple, les opérations de banque, de commission ou de courtage portant sur des objets ou marchandises exportées (16).

Le forfait annuel établi pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires devenant ainsi, par une extension de sa fonction primitive, la base légale des nouveaux coefficients à employer pour le calcul de l'impôt cédulaire, c'est une simplification très grande qui est apportée au régime d'impôt applicable au petit contribuable.

Non seulement il sera dispensé, comme le décide l'alinéa premier de l'article 2 de la loi, de la déclaration annuelle de son chiffre d'affaires, requise pour l'application de l'impôt cédulaire et du cortège de justifications qui accompagne cette déclaration, mais, ainsi que le dit M. JEANNENEY, il pourra « ne pas tenir

(16) Rapp. JEANNENEY, 2 avril 1924, *J. O.*, 12 juin 1924, *Ann. N° 274*, p. 256.

ou montrer sa comptabilité », il n'aura « pas de vérification à subir, pas de justification à fournir ».

Signalons d'ailleurs que l'admission du forfait des commerçants dont le chiffre d'affaires n'excède pas 200.000 francs ou 40.000 francs est purement facultative, et doit être demandée expressément. Les contribuables qui n'optent pas pour le paiement forfaitaire de la taxe sur le chiffre d'affaires doivent produire avant le 1^{er} mars la déclaration de leur chiffre d'affaires effectif, et c'est celui-là qui sert de base au coefficient unique, pour la détermination du bénéfice imposable.

En outre, même s'ils sont admis au forfait pour la taxe sur le chiffre d'affaires, les contribuables peuvent, pour l'établissement de l'impôt sur les B. I. C., opter soit pour la taxation à la base de ce forfait, soit pour la taxation sur leur bénéfice réel.

En somme, considérant l'état de la législation au début de 1926, par exemple, nous voyons un double courant se dessiner dans l'attitude du fisc à l'égard de la matière imposable. Et ce double mouvement repose sur une démarcation faite entre les revenus, suivant leur importance.

L'évolution de la loi fiscale tend, d'une part, à soumettre les contribuables d'une certaine importance à des procédés de taxation qui permettent une connaissance de plus en plus précise du montant exact de leurs revenus, et, d'autre part, à soustraire les petits contribuables à toute inquisition fiscale, et à les assujettir à l'impôt sur un mode vraiment forfaitaire.

Sur le premier point, en ce qui concerne les gros contribuables, nous sommes forcés de constater que le système des coefficients variant dans la limite d'un maximum et d'un minimum éloignés, d'une part, et la portée considérable des pouvoirs de contrôle dévolus au fisc par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, d'autre part, ont rendu presque inexistante la différence de situation qui, dans l'état premier de la loi de 1917, existait entre les contribuables assujettis obligatoirement à déclarer leur bénéfice réel, et ceux qui pouvaient opter entre cette formule d'imposition, ou celle de la taxation sur le chiffre d'affaires.

Sur le deuxième point, en ce qui concerne les petits contribuables, la loi du 30 mars 1923 et surtout celle du 16 avril 1924, établissant à leur égard le système du coefficient unique, nous montrent le désir du législateur de les soumettre à une taxation vraiment forfaitaire. Il est évident, d'ailleurs, que ce système présente des avantages certains. Il ne faut pas seulement, en effet, considérer le produit brut de l'impôt, il faut encore mettre en regard les frais de recouvrement. Or, le forfait, par sa simplicité et sa rapidité de mise en œuvre, assure des économies sérieuses de temps et d'argent. Il n'est pas certain, dès lors, qu'au point de vue rendement, il soit nécessairement au détriment du Trésor, tant qu'il ne s'applique qu'à de petits contribuables. La déclaration, parce qu'elle exige un contrôle rigoureux, long et coûteux à assurer, n'est réellement avantageuse que pour les revenus d'une certaine importance.

Tel que nous venons de l'entrevoir, le régime de détermination de la matière imposable soulevait un certain nombre de critiques. On lui reprochait notamment de faire aux petits contribuables une situation gênante par les formalités auxquelles ils étaient assujettis, et les contrôles et investigations dont ils étaient l'objet.

D'autre part, les contribuables se plaignaient de ce que l'imposition sur la base du chiffre d'affaires ne fût plus, par le jeu des coefficients et de l'article 32, qu'une image imparfaite de ce qu'elle était dans le texte original de 1917.

Ces critiques se traduisirent par un certain nombre de propositions législatives tendant à l'amélioration du mode de détermination de la matière imposable.

Le premier mouvement fut de proposer la suppression des vérifications, « des mesures spéciales et inquisitoriales » qui causent tant d'« angoisses » aux commerçants. Les pouvoirs que l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 a conférés au contrôleur des Contributions directes seraient supprimés (17).

D'autres virent un remède à cette situation dans le perfectionnement du système des coefficients, et dans la généralisation du système du coefficient unique, existant déjà pour les petits revenus (18).

Un autre moyen proposé fut le retour au système d'imposition basé sur les signes extérieurs. Nous trouvons dans ce sens un grand nombre de proposi-

(17) V. en ce sens, Session extraord. 1922, Ch. Prop. CONSTANT, N° 5.139, p. 358.

(18) Doc. Parlem. N° 5.438, J. O. Ch. 1923, p. 182.

tions qui témoignent du degré d'hostilité que la nouvelle législation fiscale avait suscitée (19).

Enfin, d'autres estimaient que l'on devait suivre le sens normal de l'évolution amorcée par le législateur de 1917, c'est-à-dire atteindre le bénéfice réel. Pourquoi alors que le bénéfice principal de la déclaration du chiffre d'affaires était disparu par suite de l'obligation de fournir livres et pièces comptables, pourquoi ne pas exiger simplement la déclaration du bénéfice ? Les commerçants, tout en se voyant taxés sur une base plus juste, ne souffriraient pas davantage de l'inquisition.

C'est dans ce dernier sens que se fit la réforme dont nous trouvons la réalisation dans la loi du 4 avril 1926.

Le gouvernement avait déjà inséré dans le projet de budget pour 1925 un article 3 qui assujettissait à l'imposition sur le bénéfice réel tous les commerçants et industriels non susceptibles de profiter des dispositions de la loi du 16 avril 1924, c'est-à-dire ceux dont le chiffre d'affaires dépassait 200.000 francs, s'il s'agissait de marchands ou fabricants, et 40.000 francs, s'il s'agissait d'intermédiaires ou de

(19) Propos. de la Ch. de Comm. de Poitiers, 1923, de Lille, Ch. 1921.

Doc. Parlem. N° 3.531, p. 351. Sénat, séance du 8 nov. 1921.
Discours de M. JAPY. Ch., séance du 8 nov. 1922; discours de M. CHASSAIGNE-GOYON.

V. également Ch. 1923, Doc. Parlem. N° 6.311, p. 1.648.
Session extraordinaire 1922, N° 4550, p. 291. Ch. Propos. modifiée par le Comité d'Etudes de Finances publiques : *Journée Industrielle* du 9 janvier 1923.

V. également prop. CONSTANT, Doc. Parlem. J. O. 1922, N° 4.427, p. 1313.

fournisseurs de services. Adoptées par la Chambre, ces dispositions furent disjointes par le Sénat. La Commission des Finances de la Chambre les reprit de nouveau sous une forme un peu différente, lorsque lui fut soumis le projet de redressement financier déposé par le gouvernement le 29 décembre 1925. Admises par le Sénat, ces dispositions sont devenues l'article 9 de la loi du 4 avril 1926.

Ce qui décida principalement le Sénat à admettre le système de la déclaration obligatoire, ce sont les fuites considérables de matière imposable auxquelles prêtait le système de la taxation dite forfaitaire : « ce système, dit M. CHÉRON, dans son rapport devant le Sénat, aboutit à ceci, que, sur 1.540.000 industriels et commerçants assujettis à l'impôt, 1.190.000 sont imposés pour un bénéfice de moins de 10.000 francs, dont 900.000 pour un bénéfice inférieur à 5.000 francs. » Ces chiffres permettent d'apprécier l'importance des fuites, qu'autorise le régime actuel, et font ressortir la nécessité d'une sérieuse refonte.

Que ce résultat provienne de l'insuffisance des coefficients ou des fraudes sur le chiffre d'affaires déclaré, c'est ce qu'il est assez difficile de déterminer, mais les conclusions que la Chambre en a tirées — très justement à notre avis — c'est que le système actuel est défectueux, et qu'il convient de lui substituer une procédure qui donne aux assujettis et au Trésor toutes garanties désirables, sans astreindre les petits commerçants à des écritures qu'ils ne peuvent tenir, et à des justifications qu'ils sont le plus souvent hors d'état de fournir.

SECTION III

Le régime définitif :

la déclaration obligatoire (1926)

La loi du 4 avril 1926 assujettit à la formalité de la déclaration obligatoire de leur bénéfice tous les contribuables assujettis à la cédula des B. I. C. sans distinction.

Désormais, le chiffre d'affaires ne peut plus constituer la base de l'imposition cédulaire : les tableaux de coefficients ont vécu.

Voici, dans ses traits essentiels, la physionomie du nouveau régime de détermination de la matière imposable.

Tout contribuable exerçant une profession industrielle ou commerciale est tenu de faire parvenir au contrôleur des Contributions directes, avant le 1^{er} mars de chaque année, une déclaration de son bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédent.

Le délai fixé pour la déclaration est étendu jusqu'au 31 mars, pour les personnes ou sociétés qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre, et qui sont tenues ou qui prennent l'engagement de communiquer leur comptabilité à l'appui de leur déclaration.

Mais l'étendue de la déclaration demandée aux contribuables varie suivant l'importance de leurs bénéfices.

Le législateur, en effet, classe les revenus en deux catégories : ceux qui sont inférieurs ou égaux à

50.000 francs, d'une part ; ceux qui dépassent cette somme, d'autre part.

Les contribuables qui ont réalisé un bénéfice excédant 50.000 francs sont tenus d'en déclarer le montant réel chaque année. De plus, ils doivent fournir à l'appui de leur déclaration soit un résumé de leur compte de profits et pertes, soit, tout au moins, s'ils ne tiennent pas de comptabilité complète, un « état de leurs bénéfices ».

Cette concession qui a été faite à certaines entreprises de n'avoir à produire que leur « état de bénéfices » marque de la part du fisc un certain esprit de conciliation.

Il existe, en effet, un certain nombre d'exploitations dans le commerce de détail, notamment, qui ne possèdent pas de véritables comptabilités rédigées selon les règles de l'art. Le législateur n'a pas voulu les obliger, dans une préoccupation purement fiscale, à modifier leurs méthodes de comptabilité. Le fisc a voulu, par cette mesure, marquer son désir de ne pas rendre son action gênante, inquisitoriale, en obligeant les contribuables qu'il astreint déjà à la formalité délicate de la déclaration, à tenir une comptabilité spécialement destinée à le renseigner.

Postérieurement à la production de la déclaration et des documents justificatifs qui y sont annexés (comptes de profits et pertes ou état de bénéfices) le contribuable est tenu de représenter au fisc « tous documents comptables de nature à justifier la sincérité de sa déclaration ». Cette mesure est un droit général de communication qui n'est pas limité aux

seuls livres dont le Code de Commerce prescrit la tenue, et peut s'exercer sur tous documents ou pièces annexes.

Pour les contribuables dont le bénéfice est inférieur ou égal à 50.000 francs, le fisc exige des renseignements beaucoup moins précis et nombreux, non seulement pour éviter de s'attirer les mécontentements de ceux-là qui forment la grande masse des contribuables, mais aussi parce que ces contribuables ne tiennent qu'une comptabilité rudimentaire, si même ils en tiennent une, et qu'il n'est guère possible, pratiquement, d'exiger d'eux les mêmes renseignements et justifications que l'on peut demander aux chefs d'entreprises importantes.

Aussi, le législateur, tout en supprimant le mode d'imposition forfaitaire, basée sur le chiffre d'affaires tel qu'il résultait pour eux des lois de 1917, 1923 et 1924, a-t-il institué en leur faveur un système qui, bien que reposant sur le bénéfice réel, n'en conserve pas moins un certain caractère d'approximation.

Les commerçants et industriels dont le bénéfice n'atteint pas 50.000 francs sont répartis en quatorze catégories, suivant l'importance de leurs bénéfices.

La première tranche comprend les bénéfices qui s'élèvent jusqu'à 800 francs. Puis viennent les bénéfices compris entre 801 et 1.500 francs, entre 1.501 et 3.000 francs, entre 3.001 et 5.000 francs, entre 5.001 et 7.000 francs, entre 7.001 et 10.000 francs.

Les tranches suivantes vont de 5.000 en 5.000 francs jusqu'à 50.000 francs. Les contribuables de cette catégorie, bien qu'assujettis en principe à déclarer leur

bénéfice net, ont satisfait à leur devoir fiscal dès l'instant qu'ils ont indiqué celle des tranches dans laquelle ils doivent être rangés; « ce que l'on demande au commerçant, ce n'est pas son bénéfice exact, mais seulement, en quelque sorte, l'ordre de grandeur de son bénéfice (20). »

Son obligation en matière de déclaration est donc réduite au minimum.

De plus, il découle de l'esprit, sinon du texte de la loi, que les contribuables qui auront déclaré avoir été classés dans telle catégorie donnée, n'auront pas à renouveler leur déclaration l'année suivante. Le non renouvellement de leur déclaration équivaut au maintien implicite de celle-ci.

Pour renseigner le fisc sur l'importance des bénéfices réalisés par ces petits commerçants, le législateur comptait beaucoup sur l'efficacité du rôle des Commissions consultatives qu'il instituait par la même loi. Nous verrons plus loin dans l'étude du contrôle de la matière imposable les caractères de cette procédure; disons seulement que le législateur, en créant ces commissions composées de cinq commerçants ou industriels réunis au chef-lieu d'arrondissement, et désignés par les Chambres de Commerce, avait en vue non seulement d'instituer, antérieurement à la phase contentieuse, une sorte de contrôle à priori de la matière imposable, en cas de désaccord entre le fisc et le contribuable, sur le montant de la taxation, mais surtout d'éclairer le fisc

(20) Rapport CHÉRON, Sénat 1926, J. O. 1926, Ann. N° 84.

sur les facultés contributives vraisemblables des petits contribuables, en suppléant à la précarité des moyens de vérification dont disposent les contrôleurs à leur égard, par la compétence de commerçants habitués aux affaires.

Le législateur fondait de grands espoirs sur cette institution : « En ce qui concerne les contribuables dont le bénéfice net est inférieur à 50.000 francs, lisons-nous dans le rapport de M. CHÉRON, le système proposé est susceptible d'éliminer une grande partie des fraudes actuelles. A elle seule, la perspective d'avoir éventuellement à justifier leur déclaration devant une commission composée d'hommes ayant l'habitude et l'expérience des affaires, est de nature à inciter les assujettis à la sincérité. » Le législateur pensait que cette action des commissions locales serait capable de faire disparaître la multiplicité des cotes insignifiantes, à laquelle aboutissait le système antérieur, et contre laquelle il avait voulu réagir.

De cette brève esquisse du régime de la loi du 4 avril 1926, il ressort que nous retrouvons dans le nouveau système de détermination de la matière imposable les deux tendances que nous avons vu se dessiner depuis 1917 : tendance à serrer de plus près le revenu exact pour les contribuables de quelque importance, tendance à s'en tenir à une approximation pour les petits et moyens contribuables.

Pour les gros contribuables, certainement, le système de la déclaration obligatoire renforce les pouvoirs du fisc, car, si nombreux que fussent les

éléments desquels le contrôleur, en vertu des pouvoirs qui lui étaient dévolus par l'article 32, pouvait tirer une connaissance exacte du bénéfice effectif de l'intéressé, ce serait une erreur de croire que, même muni de ces renseignements, le contrôleur fût sûr de faire ressortir le bénéfice réel. Au contraire, avec le système de la déclaration, il a un point de repère pour diriger ses recherches et arriver à saisir l'intégralité de la matière imposable.

Quant au système inauguré pour les petits contribuables, système qui avait la prétention de supprimer la taxation forfaitaire, il constitue également un système d'approximation, tout aussi précaire que celui des coefficients. En effet, il présente le grave inconvénient d'encourager la fraude par l'écart considérable ménagé entre le maximum et le minimum d'une même tranche.

La base de la taxation qui découlait de l'application au chiffre d'affaires d'un coefficient donné, judicieusement établi pour chaque nature de profession, était un procédé sans doute conventionnel au même titre que le système des tranches, mais il ne présentait pas le caractère d'arbitraire que montre le système des classes dans lequel l'intéressé désigne lui-même, sans autre justification à l'appui, l'ordre de grandeur de son bénéfice.

Quant à l'efficacité du rôle des Commissions consultatives, nous verrons plus loin, dans l'étude du contrôle, ce que, malgré les grands espoirs que fondait sur elles M. CHÉRON, il faut en penser.

Le nombre des commerçants imposés sur un béné-

fice inférieur à 10.000 francs (chiffre correspondant au salaire minimum d'un simple manœuvre) indique suffisamment une diminution évidente des bénéfices déclarés, même en tenant compte des commerces occasionnels (location de chambres meublées, etc.) et les chiffres suivants se passent de commentaires (21) :

ANNEES	NOMBRE de contribuables passibles de l'impôt	NOMBRE de contribuables imposés sur un bénéfice inf. à 10.000 francs
1925	1.526.774	1.148.072
1926	1.545.460	1.150.274
1927	1.510.251	1.076.456
1928	1.474.113	1.070.442

Il semble que le plafond de 50.000 francs établi pour le système des tranches soit trop élevé, d'une part, et, en second lieu, la progression de 5.000 en 5.000 francs à partir de 10.000 francs nous paraît excessive et de nature à favoriser une évasion de matière imposable.

(21) Nous avons pris à dessein les données statistiques concernant le laps de temps 1925-1928, car ce tableau met en évidence les résultats existant sous l'ancien système d'imposition et sous le nouveau, et, d'autre part, il n'est pas faussé par les conséquences de l'application des lois du 30 décembre 1928 et 29 décembre 1929, qui ont exclu de l'imposition un nombre considérable de petites cotes.

CHAPITRE II

LA DEFINITION DE LA MATIERE IMPOSABLE

SECTION I

Appréciation qualitative de la matière imposable

Les lois fiscales de 1914-1917 qui ont institué un système d'impôts directs portant sur le revenu réel, ont, par une lacune qui semble bien avoir été volontaire, omis de donner une définition générale du revenu; elles se sont borné à donner des exemples, mais comme ces exemples ne sont pas limitatifs, il est difficile de saisir la portée exacte de la notion de revenu.

Nous constatons la même carence d'une doctrine précise quand il s'agit de définir quels sont, parmi la foule des revenus que le système d'impôts cédulaires se propose d'atteindre, ceux que vise plus spécialement l'impôt sur les B. I. C.

Nous nous proposons, dans les pages qui suivent, de tirer des éléments qui, depuis 1917, ont été fournis par l'Administration et la jurisprudence, certaines indications qui nous permettront d'abord de préciser la notion de revenu à laquelle le législateur a entendu s'arrêter dans la cédule des B. I. C., puis de situer le domaine d'application de l'impôt sur le revenu des bénéfices industriels et commerciaux.

§ 1. — LA NOTION DE REVENU

L'étude de la notion du revenu soulève un double problème. Le législateur de 1917 se borne à énoncer que l'impôt « est dû à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France », et qu'il « est établi chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan ».

Il conviendra en premier lieu de préciser la portée de ces termes « bénéfices réalisés », en les opposant aux expressions de « bénéfices distribués » et de « revenus disponibles » que le législateur a employées pour d'autres catégories de revenus et d'étudier la situation fiscale des réserves.

En second lieu, nous aurons à dégager de la jurisprudence et des solutions de l'Administration la notion de « revenu » à laquelle le fisc semble s'être conformé pendant le laps de temps 1917-1933.

A. — *L'imposition des réserves*

Le texte du législateur de 1917 porte que les bénéfices imposables à la cédule des B. I. C. sont les bénéfices « réalisés ». Cette terminologie s'oppose aux expressions de « bénéfices distribués » que nous rencontrons en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de « revenus à la disposition » qui a cours en matière d'impôt général sur le revenu.

La réalisation du revenu suffisant pour légitimer son imposition, il n'y aura aucun obstacle à la taxa-

tion des réserves. Mais une difficulté surgit du fait qu'un certain flottement règne entre les notions de « réserves », de « provisions » et d' « amortissement », qui, à trois stades différents, sont des postes de la comptabilité commerciale dont l'inscription est inspirée par l'idée de prévoyance. Effectivement, ces notions sont très voisines; de simples nuances souvent les séparent ainsi que nous le verrons plus en détail dans l'étude des provisions et de l'amortissement; l'intérêt du contribuable est de porter dans sa comptabilité sous le nom d'amortissements ou de provisions, charges déductibles, des sommes qui ne sont autre chose que des réserves; l'intérêt opposé du fisc est de rétablir ces sommes sous leur nom véritable. Nous allons examiner dans ses grandes lignes la notion de réserves telle que l'Administration et la jurisprudence en ont dégagé les contours.

Alors que les amortissements et les provisions sont la constatation d'une dépense subie mais non réglée, la dépense à laquelle il est fait face par le procédé des réserves est future, éventuelle, elle n'a aucune réalité présente; c'est une prévision plus ou moins fondée.

Constituer une réserve, c'est donc donner une affectation de prévoyance à une somme déterminée. Cette affectation étant étrangère aux besoins de l'exercice en cours, on comprend que la réserve ne puisse être déduite des recettes du dit exercice, et ne diminue jamais le montant du bénéfice imposable.

Comme, d'autre part, en vertu de la loi du 31 juillet 1917, la réalisation des bénéfices suffit à légitimer

l'imposition, sans que l'on puisse objecter qu'ils ne sont pas distribués ou pas disponibles, il s'ensuit que toutes les sommes mises en réserve doivent être comprises dans le montant des bénéfices imposables.

L'impôt est dû sur les réserves, quel que soit :

- 1° La personne qui les constitue;
- 2° Les actes en vertu desquels la réserve est constituée;
- 3° L'appellation qui leur est donnée;
- 4° Le but précis dans lequel elles sont créées.

1° La nature des personnes qui constituent les réserves n'influe pas sur leur caractère de recettes imposables : l'impôt atteint aussi bien les réserves constituées par les sociétés de personnes (1) que celles constituées par des sociétés de capitaux (2).

2° Le principe de la taxation est indépendant de l'acte en vertu duquel la réserve est constituée : l'impôt atteint indifféremment les réserves légales, les réserves facultatives statutaires et les réserves facultatives non statutaires (3).

Pour les deux dernières catégories, la société et

(1) V. réponse à la question N° 1728 posée par M. FALCOZ, député, le 1^{er} décembre 1924.

(2) V. Réponses à la question N° 10947 posée par M. J. MAILLARD, député, le 18 nov. 1921, et à la question N° 12105, posée par M. ROQUES, député, le 27 janvier 1922.

(3) V. Commission supérieure des bénéfices de guerre: 28 oct. 1917, N° 179; 20 oct. 1917, N° 263; 12 janv. 1918, N° 272; 27 déc. 1918, N° 349; 30 janv. 1920, N° 383; 23 avril 1921, N° 412.

V. C. E., 16 janv. 1920 (LEBON, p. 37); C. E., 26 nov. 1920 (LEBON, p. 995); C. E., 11 mars 1921 (LEBON, p. 278); C. E., 6 mai 1921 (LEBON, p. 437); C. E., 25 juillet 1929 (B. D., 1929, p. 579).

les actionnaires soit directement, par le moyen d'une décision de l'Assemblée générale, soit fictivement, par la volonté des fondateurs qui ont rédigé les statuts, sont intervenus pour affecter une partie des bénéfices à un acte de prévoyance. Leur taxation ne peut être contestée.

Mais, en ce qui concerne les réserves légales, des objections ont été soulevées. Si les réserves statutaires et les réserves facultatives non statutaires, dit-on, constituent bien un emploi du bénéfice librement consenti par les membres de l'entreprise, il n'en est pas de même pour la réserve légale; celle-ci est obligatoire, elle doit être pratiquée avant toute distribution de bénéfice en vertu d'une prescription édictée par la loi elle-même. Ni les actionnaires, ni l'entreprise ne peuvent s'opposer à la dotation de ce fonds; si la somme est prélevée, ce n'est pas en vertu de leur volonté, et ils n'ont à aucun moment la disposition de cette somme. C'est pour eux une affectation, une dépense obligatoire, à laquelle ils ne peuvent se dérober sans violer la loi. Pour réclamer la non-taxation des réserves légales, on se réfère à la loi du 1^{er} juillet 1916 qui, dans son article 3, admettait la déduction de la réserve légale pour la détermination du bénéfice frappé par la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

Au dernier argument, on peut répondre que cette déduction n'est pas de droit, puisqu'il a fallu une disposition légale pour l'autoriser en matière de bénéfices de guerre, et que cette contribution extraordi-

naire ne peut être prise comme exemple, quand il s'agit d'asseoir un impôt périodique et régulier.

Cette conception se heurte, d'autre part, à une difficulté théorique insurmontable : elle ne nie plus que les réserves sont des bénéfices, mais elle se base sur certaines dispositions légales pour réclamer une exception en faveur d'une réserve particulière. Dès lors, l'impôt ne porterait plus sur l'ensemble des bénéfices, puisqu'à la fin de la société, le capital se trouverait augmenté non seulement d'une plus-value afférente aux circonstances économiques, mais d'une partie des bénéfices qui seraient venus s'intégrer peu à peu à lui.

Or, avant d'être devenu une annexe du capital, ce fonds de réserve a été un revenu, un bénéfice, et, comme tel, il doit incontestablement être frappé par l'impôt cédulaire. C'est d'ailleurs en ce sens que se sont toujours prononcées l'Administration (4) et la jurisprudence (5), qui estiment que le fait de leur affectation nécessaire à la réserve légale ne modifie pas le caractère de bénéfice imposable des sommes qui y sont portées;

3° Le procédé employé pour faire figurer une réserve dans une comptabilité n'a jamais pour effet d'empêcher l'établissement de l'impôt. Celui-ci n'atteint pas seulement les postes ouvertement désignés sous le nom de réserves. Il frappe aussi tous les

(4) Réponse N° 15972, *J. O.*, Ch. Doc. Parl. 1923, p. 351.

(5) C. E. 10 mars 1923 (LEBON, p. 245) ; C. E. 27 juillet 1923 (LEBON, p. 632) ; C. E. 8 janv. 1931 (Recueil des quest. fisc. 1932, p. 75)

autres postes qui, sous des noms divers, dissimulent des réserves occultes. Pour échapper, en effet, à la fois au contrôle des actionnaires et au paiement de l'impôt, la tendance s'est développée de dissimuler la création de ces fonds de réserve qui mettent aux prises les intérêts de la société et ceux des actionnaires.

Lors de l'inventaire, on n'inscrit la valeur des biens que pour une somme inférieure à leur valeur exacte; l'absence de prescriptions légales en ce qui concerne l'évaluation des biens de l'actif, favorise de tels procédés. D'autre part, les droits indiqués au passif du bilan sont majorés. Dans l'un et l'autre cas, c'est à l'Administration de rétablir la situation exacte, et d'imposer les dites sommes comme réserves (6);

4° Enfin, le but précis dans lequel les réserves sont constituées ne modifie pas leur caractère de matière imposable. Beaucoup de réserves ne sont pas spécialisées; elles ont pour but l'avenir de l'entreprise, envisagé dans son ensemble; il en est ainsi notamment de la réserve légale.

Mais on rencontre aussi fréquemment des réserves qui reçoivent au moment de leur constitution une affectation spéciale; et l'impôt frappe également les réserves de prévoyance, en prévision d'années déficitaires (7), les réserves destinées à parer à la fluctuation des cours de marchandises (8), à la hausse du

(6) V en ce sens, C. de Préf. de la Seine, 21 mars 1927. (*Gazette du Palais*, 7 juin 1927).

(7) Rép. à la question N° 10.947. posée par M. J. MAILLARD, député.

(8) Comm. Sup. des Bén. de Guerre, 23 nov. 1917 (N° 105), 26 juillet 1918 (N° 334), 31 janvier 1919 (N° 343).

prix du matériel à renouveler (9), à la reconstitution des stocks (10), à des travaux de préparation ou de réfection (11), etc...

Le critérium adopté par la jurisprudence pour distinguer la « réserve » non déductible de la « provision » déductible, est fondé sur le caractère incertain et seulement éventuel de l'événement auquel la réserve a pour but de parer. C'est ce qui ressort d'un certain nombre d'arrêtés du Conseil d'Etat. Il a été jugé notamment qu'un contribuable n'est pas fondé à demander la déduction sur ses bénéfices commerciaux et industriels des sommes affectées à une réserve pour débiteurs douteux, constitués en vue de parer à une perte non réalisée et purement éventuelle (12); jugé également qu'une somme prélevée sur les bénéfices pour constituer un fonds de réserve destiné à parer à la fluctuation des cours des matières premières ne saurait être regardée comme une charge déductible (13); jugé aussi que les comptes de prévoyance constituent une réserve, par conséquent un bénéfice à réintégrer; que spécialement n'est pas déductible un compte de prévoyance constitué en vue de parer à une dépréciation éventuelle du stock de marchandises, alors que la situation du marché ne rendait pas la perte probable à la date de l'établissement du bilan (14).

(9) Comm. Sup. des Bén. de Guerre, 27 sept. 1918 (N° 350).

(10) Comm. Sup. des Bén. de Guerre, 28 juin 1918 (N° 332).

(11) Comm. Sup. des Bén. de Guerre, 7 sept. 1918 (N° 178);
5 oct. 1917 (N° 221).

(12) C. E., 10 déc. 1926 (*Bulletin des Cont. Dir.* 1927, p. 187).

(13) C. E., 25 mars 1927 (*Gaz. Pal.*, 3 mai 1927).

(14) C. E. 19 mai 1927. (*Revue des Impôts*, 1928, p. 14.)

B. — *La taxation des plus-values*

Pour chiffrer le revenu d'une entreprise commerciale ou industrielle, deux moyens se présentent : le compte d'exploitation et le bilan. Apprécier le bénéfice d'une exploitation en partant du compte d'exploitation, c'est, pour une année déterminée, faire la balance entre les recettes de l'entreprise et ses dépenses d'exploitation : l'excédent des recettes sur les dépenses constitue le bénéfice.

Evaluer le bénéfice d'une entreprise d'après les résultats du bilan, c'est supposer que cette entreprise va cesser ses opérations et se liquider. Elle va réaliser tout son actif, immeubles, portefeuilles de valeurs mobilières, marchandises, et, avec la somme fournie, elle soldera son passif. L'excédent constituera le bénéfice de l'entreprise.

On voit la différence qui sépare ces deux conceptions (15).

La première se borne à dégager le « bénéfice d'exploitation », c'est-à-dire le revenu que l'industriel ou le commerçant retire, bon an mal an, de son exploitation industrielle ou commerciale; elle se borne à faire la différence entre ce que, au cours de l'exercice, l'entreprise a décaissé et ce qu'elle a reçu au titre de l'exploitation.

La seconde ne retient pas seulement, pour en dégager le revenu net, les recettes et les dépenses d'exploitation, mais elle tient compte aussi de tous les bénéfices « en capital », bénéfices qui se manifestent par

(15) V. à ce sujet ALLIX et LECERCLE, *op. cit.* p. 351.

une plus-value des éléments de l'actif, et des pertes en capital, qui peuvent se traduire par une moins-value de l'actif.

Ainsi, les deux thèses envisagent le bénéfice sur des plans différents. Il y a entre elles une différence de profondeur. Ce ne sont pas des conceptions contradictoires, exclusives l'une de l'autre. La thèse du bilan apparaît comme compréhensive de la thèse du compte d'exploitation qu'elle englobe et dépasse.

Dans cette importante matière de la définition du bénéfice imposable, la position prise par l'Administration a suivi une double évolution dont la première phase s'étend de la date d'application de la loi du 31 juillet 1917 jusqu'au 15 septembre 1925, la seconde de cette date jusqu'à la période actuelle. Enfin, tout récemment, la loi de budget du 28 février 1933 est venue mettre un point final à cette évolution.

1° *La période antérieure à la décision du 15 septembre 1925.* — La première instruction de l'Administration sur la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, l'Instruction du 30 mars 1918, pouvait paraître se rallier à la thèse dite du compte d'exploitation; elle donnait, en effet, dans son article 9, la définition suivante du bénéfice imposable : « Le bénéfice net d'une exploitation pour une période déterminée est l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise pendant la période envisagée. »

L'article 10 précisait, d'autre part : « Les recettes d'une entreprise s'entendent selon les usages du com-

merce de toutes les sommes reçues ou créances acquises pour prix des marchandises vendues ou des services prêtés. Accessoirement, le produit de toute dépense lucrative se rattachant à l'exercice de la profession entre également dans le montant des recettes. »

On voit que, bien que non déterminant, ce texte pouvait être invoqué en faveur de l'exonération des plus-values puisqu'il est spécifié que les recettes d'exploitation doivent s'entendre de celles provenant de la vente de marchandises et éventuellement de produits accessoires, mais se rattachant à l'exercice de la profession.

Toutefois, à défaut de jurisprudence, l'Administration allait être bientôt amenée à préciser son point de vue par la voie de réponses faites à des parlementaires au nom du Ministre des Finances. Sous la pression de ces questions, dont la précision allait croissant, s'édifiait peu à peu sur tout le système des impôts cédulaires, et en particulier sur le problème des plus-values, une véritable doctrine administrative qui était, dès 1925, définitivement dessinée, semblait-il.

Une abondante littérature parlementaire existe à ce sujet. Nous nous bornerons à citer quelques-unes des réponses ministérielles les plus marquantes.

Dès 1921 le Ministre s'exprimait ainsi :

« L'Administration estime que la plus-value acquise par les bâtiments ou le matériel d'une entreprise industrielle ou commerciale doit être considérée comme un élément du bénéfice de l'entreprise et

comprise à ce titre dans les bases de l'impôt sur les B. I. C. (16). »

Cette première réponse fixait nettement le principe de l'imposition de la plus-value, mais n'en déterminait pas les conditions d'existence.

Dans une réponse de 1922 (17), il est porté que : « Un accroissement d'actif accusé par la comptabilité d'une entreprise doit, en principe, être considéré comme constituant un bénéfice imposable ». Petit à petit, le point de vue de l'Administration s'affirme de plus en plus clairement, pour constituer une thèse parfaitement homogène dont nous trouvons l'expression dans les deux réponses suivantes :

Dans la première (18), nous lisons que : « Lorsqu'une société procède à une évaluation de son actif social en augmentant son capital de cette plus-value, il y a en principe un bénéfice imposable. »

L'autre, que nous trouvons au « Journal Officiel » du 5 février 1925, porte que : « Dès l'instant où la plus-value acquise au cours d'un exercice déterminé par les valeurs mobilières figurant dans le portefeuille d'une société a été constatée par la comptabilité de celle-ci, elle doit, en principe, comme tout accroissement d'actif accusé dans les mêmes conditions, être considérée comme un bénéfice passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, étant entendu que dans le cas de réalisation ultérieure des valeurs dont

(16) Réponse à la question N° 6364, posée par M. LEFEBVRE, député, *J. O.*, Ch. Doc. parl., 1922, p. 375.

(17) Réponse à la question N° 193, *J. O. Ch. Doc. Parl.* 1922, p. 1640.

(18) Réponse à la question N° 5897, *J. O.*, Sén. Doc. Parl., p. 1642.

il s'agit, le bénéfice provenant de cette réalisation ne serait retenu pour l'établissement du dit impôt, que sous déduction de la plus-value déjà imposée. »

La thèse de l'Administration pouvait donc se résumer en ceci : la plus-value d'éléments quelconques de l'actif est imposable dès qu'elle est constatée par la comptabilité, soit par réalisation, soit par simple réévaluation. Opinion très rigoureuse pour le contribuable, car elle ne le grevait pas seulement au titre de l'impôt cédulaire, mais, en plus, au titre de l'impôt général.

Les conséquences de cette thèse apparaissaient lorsque la plus-value concernait les valeurs mobilières faisant partie du patrimoine de l'entreprise, les ventes de vieux matériels, les ventes d'immeubles de l'exploitation, et notamment les ventes du fonds de commerce lui-même. Dans ce dernier cas surtout, la question apparaissait comme particulièrement délicate.

Le fonds de commerce est un ensemble indivisible d'éléments incorporels (achalandage, clientèle, droit au bail), auquel les usages commerciaux modernes ont donné une valeur souvent considérable. Normalement, sa valeur figure à l'actif de l'entreprise pour son prix d'achat affecté quelquefois d'amortissements inscrits au passif, qui, naturellement, viennent en déduction de la valeur d'achat.

Pratiquement, à la faveur de la dévaluation monétaire, les prix des fonds que l'on considérerait comme des valeurs-or indépendantes des fluctuations du change, montaient dans des proportions considérables, offrant ici à l'impôt une matière facile à saisir.

Cette plus-value apparaissait de façon indiscutable par la comparaison des prix d'achat et de vente. Il était fréquent de constater des écarts de 3 et 400 % entre le prix d'achat et le prix de vente d'un fonds, et cela en l'espace de quelques années, alors surtout que les fonds de commerce faisaient l'objet de transactions de plus en plus fréquentes. De nombreuses cessions de fonds se produisirent en France, et principalement dans la région parisienne, de 1919 à 1921, permettant ainsi à nombre de commerçants de réaliser des gains considérables, qui attirèrent l'attention du fisc. Mais, dans la plupart des cas, l'acquéreur du fonds n'avait pas en main la somme nécessaire au paiement du prix, dont la plus grosse partie, quelquefois la totalité, faisait l'objet de billets de fonds.

Or, le vendeur se trouvait dans l'obligation d'acquitter des impôts très élevés, cédulaire et général, sur une somme perçue en titres de créance, dont le recouvrement apparaissait bien souvent comme aléatoire.

Cette solution semblait tellement rigoureuse pour le vendeur que des protestations s'élevèrent de toutes parts.

Et, cependant, l'imposition de la plus-value des fonds de commerce avait été affirmée à plusieurs reprises par l'Administration qui avait précisé sa thèse au cours de nombreuses réponses à des parlementaires.

Répondant à M. Marcel PLAISANT, député (19), le Ministre précisait les points suivants :

(19) Réponse du Ministre des Finances à la question posée par M. Marcel PLAISANT, député; J. O. Ch. Doc. Parl., 17 avril 1923.

« 1° En cas de vente de fonds de commerce avec bénéfice, la plus-value dont il doit être fait état pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que l'impôt général sur le revenu est représentée en principe par l'excédent du prix de vente du fonds sur son prix d'achat ou de revient, sous déduction, le cas échéant, de la part d'accroissement de valeur que le fonds aurait acquise antérieurement au début de l'année ou de l'exercice dont les résultats ont été retenus pour la première fois pour l'établissement de chacun des impôts dont il s'agit.

Toutefois dans l'hypothèse où, possédant une comptabilité régulière, le vendeur aurait pratiqué sur la valeur initiale de son fonds des amortissements admis en déduction des bénéfices assujettis à l'impôt cédulaire, le gain provenant de la vente devrait être apprécié non par rapport à la dite valeur, mais par rapport à celle qui a été attribuée au fonds au dernier inventaire;

2° L'Administration estime que, dans le cas de vente avec perte du fonds de commerce, il peut être tenu compte de la moins-value de ce fonds dans la détermination du revenu imposable du vendeur pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et de l'impôt général sur le revenu. »

Comme on le voit, cette réponse fixe avec une parfaite netteté la situation de la plus-value du fonds de commerce au regard de l'impôt cédulaire et général. Le fonds de commerce est considéré comme un des éléments de l'actif présentant un caractère particu-

lier, celui de ne pouvoir être réalisé qu'avec l'entreprise elle-même, son régime d'imposition suit celui des autres éléments de l'entreprise.

L'application de l'impôt à la plus-value des fonds de commerce avait suscité, dès 1922, de nombreuses réclamations, non seulement auprès des tribunaux administratifs, mais auprès des parlementaires par l'intermédiaire des groupements commerciaux.

M. CRESPEL, député, et plusieurs de ses collègues déposèrent, le 30 juin 1923, sur le bureau de la Chambre, une proposition de loi (n° 6291) tendant à exonérer « dans les ventes de fonds de commerce ou d'industrie, la partie du prix afférente aux éléments incorporels et au matériel » de l'impôt cédulaire sur les B. I. C. et de l'impôt général sur le revenu.

Cette proposition fut reprise par la Commission des Finances de la Chambre sur l'invitation de M. DE LASTEYRIE, Ministre des Finances, et insérée dans le texte primitif de la loi du 16 avril 1924 sur le régime fiscal du petit commerce et de la petite industrie. A vrai dire, tandis que la proposition CRESPEL repoussait catégoriquement le principe de l'imposition des plus-values, la proposition du Ministre des Finances maintenait ce principe, mais elle exposait que l'application de ces impôts aux plus-values réalisées sur la vente des fonds de commerce aboutissait, dans certains cas, à des conséquences rigoureuses, par suite de la dépréciation monétaire qui faisait souvent apparaître une plus-value seulement fictive, par suite encore de l'application en une seule fois à la totalité de la plus-value réalisée de l'impôt général sur le

revenu. Elle proposait, en conséquence, d'apporter à l'imposition des plus-values certains tempéraments nécessaires pour en atténuer la rigueur.

Aux termes de cette proposition, on devrait tenir compte, pour déterminer l'imposition de la plus-value, des changements qui ont pu survenir dans les valeurs depuis la création ou l'acquisition du fonds. En second lieu, le gain ainsi déterminé serait, pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ajouté au bénéfice de la dernière année ou du dernier exercice d'exploitation. Dans le cas où le fonds aurait été créé ou acquis antérieurement à la mise en vigueur des impôts sur les revenus, la partie de la plus-value qui s'est produite depuis cette époque serait seule retenue dans la base d'imposition.

Les deux derniers paragraphes de cet article avaient trait à l'établissement de l'impôt général sur le revenu. La plus-value soumise à l'impôt ne serait effectivement taxée qu'au fur et à mesure du versement du prix de cession par l'acquéreur, en la supposant répartie entre ces versements au prorata de leur montant.

En ce qui concerne le taux enfin, il était décidé que, quel que soit le montant de la fraction de la plus-value comprise dans la base d'imposition, et, par suite, le chiffre global du revenu taxé, ce taux ne devrait pas dépasser celui qui serait applicable au total des divers revenus du contribuable majoré seulement de la somme obtenue en divisant la plus-value imposable par le nombre des années d'explo-

tation pendant lesquelles la plus-value s'était produite; par là seraient évités les abus de taxation résultant de la progressivité du tarif de l'impôt sur le revenu.

Cette proposition de loi fut disjointe par le Sénat à la demande de M. MILAN, qui fit observer d'abord que le principe de l'imposition des plus-values constituerait pour une catégorie de revenus une inégalité fiscale par rapport aux autres, qu'elle serait une prime à la paresse, en grevant uniquement ceux qui, par leur travail, ont réalisé un accroissement de valeur de leur fonds, et qui fit valoir que ce projet de loi ne saurait s'appliquer à toutes les plus-values des fonds de commerce, mais seulement à ceux qui ont fait l'objet de « spéculations scandaleuses » (20).

L'idée d'une taxation des plus-values fut reprise, mais sous une autre forme dans le projet de budget pour l'exercice 1925. Parmi les mesures fiscales nouvelles, le Ministre des Finances proposait la création d'un impôt sur les plus-values, perçu par l'Enregistrement, et « destiné à combler une lacune grave de notre législation fiscale » (21), et que rendaient nécessaire à la fois l'augmentation de valeur de la propriété immobilière, et les transactions renouvelées dont cette propriété faisait souvent l'objet.

Cette taxe sur l'enrichissement s'apparentait à l'impôt sur le capital; mais étant établie par une disposition législative spéciale, elle avait le mérite de ne

(20) *J. O.*, Sénat, Doc. Parl., 9 avril 1924, p. 667.

(21) *V. Ch. Doc. Parl. J. O.*, 1924, p. 1395, N° 441.

Un premier projet dans ce sens avait été déposé le 13 janvier 1920 sur le bureau de la Chambre des députés.

pas confondre l'imposition des revenus et celle du capital.

Dans l'exposé de son projet, le Ministre constate que, si le produit moyen des droits d'Enregistrement afférents aux ventes d'immeubles était, avant la guerre, de 150 à 190 millions de francs, ce produit approchait en 1919 de 550 millions, et s'élevait, pour les années 1921 à 1923, respectivement à 757 millions, 826 millions et un milliard.

Les mêmes constatations étaient faites en matière de ventes de fonds de commerce.

Les droits afférents à ces ventes qui ont donné 14.684.000 francs en 1913 et 39.763.500 francs en 1919 se sont successivement élevés à 109 millions en 1921, à 141 millions en 1922 et à 181 millions en 1923.

Aussi, le Gouvernement estimait que la collectivité devait profiter d'une partie des plus-values acquises par ces deux catégories, et qu'« un bénéfice suffisamment large » étant laissé au propriétaire qui vend, le Trésor participerait pour le surplus, et dans une proportion équitable, aux plus-values réalisées.

Suivaient un certain nombre de dispositions constituant une doctrine des plus-values. La taxe serait applicable à tout vendeur d'immeubles ou de fonds de commerce ayant acquis son droit postérieurement au 1^{er} janvier 1920.

Certaines exemptions seraient admises que justifieraient la qualité des vendeurs, ou certaines situations particulières exclusives de toute idée de spéculation.

Mais, à ces exceptions près, les nouvelles disposi-

tions devaient avoir une portée générale et s'étendre à toutes les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce, sans distinction quant à leur cause ou à leur nature.

La taxe serait assise sur la différence existant entre le prix d'acquisition et le prix de revente, défalcation faite après justification, des dépenses d'amélioration permanente faites par le propriétaire au cours de sa possession.

La plus-value serait taxée sur un taux progressif variant de 10 à 60 %, mais le tarif plein ne serait applicable qu'au cas où la deuxième vente aurait lieu dans l'année de l'acquisition.

Par un jeu de dégrèvements de 1/20^e par année écoulée depuis l'acquisition du fonds, les reventes faites après l'expiration du délai de vingt ans se trouvaient ainsi exonérées.

Sur la proposition de la Commission des Finances, la Chambre écarta cette taxe qui était un premier pas dans la voie de l'impôt sur le capital.

Ainsi se présentait la question des plus-values, lorsqu'un important arrêté du Conseil de Préfecture de la Seine (22), précédé d'un arrêté dans le même sens du Conseil de Préfecture de la Seine-Inférieure, vint condamner la thèse de l'Administration en invoquant des motifs d'une portée générale qui auraient dû en déterminer l'abandon intégral.

Un commerçant, exerçant la profession de boulanger, ayant acheté un fonds de commerce 30.000 francs,

(22) Conseil de Préfecture de la Seine, 24 mars 1924, D. P. 192, III, p. 17.

l'avait revendu 130.000 francs trois ans plus tard. Les agents de l'impôt avaient considéré les 100.000 francs de plus-value comme un bénéfice, à répartir sur les trois années, imposable à la cédula des B. I. C. et à l'impôt général. Sur les conclusions conformes du Commissaire du Gouvernement, M. GARRIGOU, le Conseil de Préfecture a écarté cette thèse.

Tout d'abord, le Tribunal n'a pas reconnu l'argument littéral qui veut que le législateur ait employé à dessein le terme de « bénéfice » au lieu de celui de « revenu » pour marquer la différence de portée qui existe entre ces deux notions. « Considérant, lisons-nous, que « si dans les intitulés des titres I, II et IV de la loi du 31 juillet 1917 figurent les mots « impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, « impôt sur les bénéfices des professions non commerciales », le titre général de la dite loi ne fait mention expresse que de l'établissement d'impôts « sur les différentes catégories de revenus », qu'ainsi ces impôts particuliers communément appelés « impôts cédulaires », ne sont établis que sur différentes sortes de revenus.

Il réfute également l'argument tiré de ce que la plus-value perçue à l'occasion de la cession d'un fonds de commerce aurait été imposable à la contribution sur les bénéfices de guerre : celle-là était un impôt spécial et exceptionnel, et la « législation qui la régit, tant par son objet que par les principes dont elle s'inspire et par les textes même, est différente de celle qui est contenue dans les lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917. »

L'arrêté affirme dans ses motifs que « les lois du 15 juillet et 31 juillet 1917 n'ont établi des impôts que sur les revenus dont ont disposé les contribuables au cours de l'année ayant précédé celle de l'imposition et provenant soit du capital, soit du travail, soit tout à la fois du capital et du travail; qu'ainsi leurs prescriptions ne sont applicables ni aux capitaux et propriétés appartenant aux contribuables, ni aux profits ou avantages divers par eux obtenus, ou enrichissements par eux réalisés, si ces profits, avantages ou enrichissements n'ont pas le caractère de revenus ».

« Il suit de là qu'aucun bénéfice ou avantage quelconque retiré d'une opération commerciale ou non commerciale ne peut entrer en compte pour le calcul de l'impôt général et des impôts cédulaires sur les revenus que s'il a le caractère d'un revenu. »

Par conséquent, pour décider si une plus-value réalisée lors de la cession d'un fonds de commerce constitue une matière imposable, il est « nécessaire mais suffisant » de déterminer « si elle est ou non un revenu au sens des dites lois.

Or, quel critérium du revenu devra-t-on adopter ? L'arrêté s'en tient à un critérium objectif. La « source productive » est le capital, ce qui est produit est « le revenu ».

D'après le Conseil de préfecture, un bien n'est pas par nature un capital ou un revenu. Le bénéfice réalisé par la vente d'un fonds de commerce peut être tantôt l'un, tantôt l'autre, suivant celui qui effectue l'opération et les conditions dans lesquelles il l'accomplit. S'agit-il d'une opérations isolée, c'est une plus-

value de capital non imposable; au contraire, s'il y a opération habituelle, professionnelle, c'est un revenu imposable.

La thèse du Conseil de préfecture de la Seine, bouleversant ainsi les positions de l'Administration, on pensait généralement qu'il en serait fait appel, et que le Conseil d'Etat serait amené à donner son opinion sur la question.

Cependant, il n'en fut rien. Le ministre des Finances, M. CAILLAUX, recevant en effet les représentants des groupements commerciaux, leur fit connaître qu'il renonçait à poursuivre devant le Conseil d'Etat la réformation des arrêtés des Conseils de préfecture qui se prononçaient dans le sens de celui du Conseil de préfecture de la Seine du 24 mars 1924, pour la non-imposition des plus-values des fonds de commerce.

2° La décision ministérielle du 15 septembre 1925 et les solutions administratives actuelles. — Par une décision ministérielle en date du 15 septembre 1925, cette situation fut rendue officielle, mais sous une forme équivoque.

En effet, la note officielle de la Direction générale des Contributions directes dit textuellement que :

« A la date du 15 septembre dernier, le ministre a décidé qu'il n'y avait pas lieu de faire état pour l'assiette des impôts sur les revenus de la plus-value des éléments incorporels des fonds de commerce (clientèle et achalandage, droit au bail, enseigne et nom commercial, marque de fabrique), ainsi que, parmi les éléments corporels, de la plus-value des éléments du

matériel, et, le cas échéant, des immeubles industriels servant à l'exploitation. »

La question était donc définitivement tranchée. L'Administration abandonnait la théorie de l'imposition de la plus-value des fonds de commerce.

Mais fallait-il appliquer l'arrêté en question aux plus-values de l'actif en général ou le limiter aux fonds de commerce ?

La logique eût été dans ce sens, car la seule justification décisive de la taxation des plus-values d'actif, c'est la reconnaissance comme matière taxable des résultats commerciaux du bilan. Dès l'instant qu'elle n'était pas apparue comme telle à une juridiction dont l'arrêté était devenu définitif, de l'aveu même de la partie intéressée, il semblait que rien ne pouvait plus s'opposer aux développements normaux d'une théorie dont on avait admis le bien fondé. De fait, ce n'est qu'à la faveur d'une distinction qui semble bien difficile à justifier en droit, que l'Administration est parvenue à replâtrer la thèse du bilan pour arriver à celle préconisée aujourd'hui.

Déboutée de ses prétentions sur un point essentiel, l'Administration se trouvait, au mois de septembre 1925, dans une situation très délicate. Suivre jusqu'au bout la thèse du Conseil de préfecture en excluant de la notion de revenu toute plus-value, eût entraîné des conséquences budgétaires dangereuses; par cette brèche, le système de l'impôt sur le revenu risquait de s'écrouler.

Aussi l'Administration s'est-elle appliquée depuis à limiter la portée de l'arrêté par une distinction qui

nous paraît d'une orthodoxie juridique douteuse, puis à préciser le cas où l'imposition de la plus-value serait possible.

Il semble bien, d'ailleurs, que ce n'est qu'après de longues hésitations que l'Administration s'est décidée à ne pas généraliser la thèse du Conseil de préfecture.

Certaines réponses ministérielles, l'une d'entre elles surtout, s'étaient prononcées dans le sens d'un acquiescement pur et simple, non pas seulement à la lettre de l'arrêté, mais au développement normal de sa théorie relative aux plus-values.

Il est évident qu'il avait paru difficile de maintenir pour certains éléments de l'actif une imposition qui avait été condamnée. C'est d'ailleurs ce qui paraît résulter très clairement de la réponse suivante faite à M. LAROCHE-JOUBERT, député (23).

« La décision ministérielle à laquelle il est fait allusion (décision du 15 septembre 1925 exonérant des impôts sur le revenu la plus-value des éléments incorporels, et la plus-value des immobilisations) est fondée sur ce que les gains provenant de la plus-value des éléments incorporels ou des éléments corporels autres que les marchandises qui font l'objet du commerce ne doivent pas être considérés comme des bénéfices professionnels susceptibles d'être atteints par les impôts sur les revenus. Elle trouve son application même dans le cas de cession limitée à certains éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé.

« En conséquence, lorsqu'un commerçant cède l'une

(23) J. O., Ch. Doc. Parl. 23 avril 1926, p. 1951.

de ses succursales ou lorsqu'un industriel vend l'une de ses usines, les gains provenant de la cession des éléments incorporels, des bâtiments et du matériel d'exploitation doivent être isolés du bénéfice brut à retenir en vue de la détermination du bénéfice imposable. Au point de vue de l'établissement de l'impôt, on doit, somme toute, considérer les cessions totales ou partielles d'entreprises comme des actes de propriétaires ne faisant que réaliser un capital. »

La netteté de cette réponse est indiscutable. Elle conclut à l'exonération de la plus-value de tout élément de l'actif cédé, c'est-à-dire réalisé.

Il était donc évident qu'on ne pouvait attribuer une autre solution aux différents modes de justification des plus-values tels que la constatation en comptabilité par création d'une réserve spéciale ou l'incorporation au capital social de leur montant.

Mais l'Administration s'émuet des conséquences budgétaires d'une telle doctrine et elle s'appliqua à en restreindre la portée par la distinction suivante. Appliquant la lettre plutôt que l'esprit de l'arrêté du 24 mars 1924, elle oppose aux plus-values réalisées en fin d'exploitation, celles qui apparaissent en cours d'exploitation, décidant que la cession partielle ou totale de l'entreprise justifiait l'exonération, mais que la plus-value constatée et réalisée en cours d'exploitation devait rester imposable.

Cette distinction est formulée dans différentes réponses ministérielles (24). Citons notamment celle du

(24) Réponse du Ministre des Finances à M. Marius MOUTET, *J. O.*, 30 mars 1927.

13 juillet 1927. En voici la teneur : « 1° En vertu d'une décision ministérielle du 15 septembre 1925, les plus-values réalisées dans le cas de cession en fin d'exploitation sur la vente d'éléments quelconques de l'actif autres que la marchandise faisant l'objet du commerce, doivent être distraits des bases de l'impôt sur les B. I. C.;

« 2° Les ventes d'immeubles, de titres, de matériel ou de brevets pendant la durée de l'exploitation présentent le caractère d'actes professionnels et les gains qui en résultent sont par suite à retenir dans l'évaluation des bénéfices imposables. »

Comment justifier cette scission que l'Administration opère entre les deux catégories de plus-values : celles qui sont réalisées en cours d'exploitation, et celles qui n'apparaissent qu'au moment de la liquidation de l'entreprise ?

Pour appuyer sa thèse, l'Administration dit : « Les cessions partielles ou totales d'entreprises ne sont pas, à proprement parler, des opérations commerciales, mais de simples spéculations sur le patrimoine de l'entreprise. Il faut les considérer comme des « actes de propriétaires ne faisant que réaliser un capital (25) ». Donc, les profits qu'elle laisse au cédant doivent être considérés comme provenant de la réalisation d'un capital.

Réponse à M. MONTENOT, sénateur, *J. O.*, Sén. Doc. Parl., 30 mars 1927, p. 352.

Réponse à M. JAPY, 9 juillet 1927.

Réponse à M. Emile BENDER, député, *J. O.* Ch. Doc. Parl., 13 juillet 1927, p. 2608.

Réponse à M. CALMON, 13 juillet 1927.

(25) Instruction du 31 janvier 1928, p. 32.

Au contraire, les ventes d'éléments isolés de l'actif effectuées en cours d'exploitation rentrent dans l'exercice de la profession; elles constituent des « actes d'exploitant et les gains qui en résultent, constitués par l'excédent du prix de vente sur le prix de revient des objets vendus, diminué des amortissements doivent rester compris parmi les éléments du bénéfice brut ».

La thèse soutenue par l'Administration semble d'une régularité douteuse, du point de vue juridique. Entre la vente d'un élément isolé d'une entreprise et la vente d'une entreprise entière, il n'y a d'autre différence que celle qui sépare une entité isolée d'une universalité constituée par la réunion d'une série d'entités de même nature que la première. En somme, aucune différence spécifique n'existe, mais seulement une différence quantitative, numérique. Cette différence de traitement fiscal qui existe entre les plus-values réalisées en cours d'exploitation et celles qui n'apparaissent que lors de la cession de l'entreprise se base uniquement sur l'importance matérielle des éléments vendus à une époque donnée. Or, ce sont là des considérations étrangères au rôle joué par chacun des éléments dans l'exploitation (26) et l'époque à laquelle cette cession a eu lieu ne saurait en modifier la nature. Ce lui qui vend ses machines une à une au cours de son exploitation, diminue la « source productive » dont il disposait, tout aussi bien que celui qui les vend en bloc à la fin de son entreprise. Or, si l'on admet, et c'est la thèse de l'Administration, que les plus-values réalisées au mo-

(26) Instruction du 31 janvier 1928.

ment de la vente de l'entreprise sur les éléments de l'actif représentent un enrichissement en capital, pourquoi ne pas reconnaître le même caractère à celles qui sont réalisées au cours de l'exploitation ?

Au surplus, il convient de rappeler ici les arguments que l'arrêté du Conseil de Préfecture de la Seine présentait contre la taxation des plus-values en général. Si ces plus-values ne proviennent pas d'opérations habituelles, ne sont pas le résultat de l'activité professionnelle de celui au profit de qui elles se produisent, on ne doit pas les ranger dans la catégorie des revenus commerciaux. Or, la situation est la même, que la cession se produise en cours ou en fin d'exploitation. Dès l'instant qu'il n'est pas dans l'activité professionnelle de l'intéressé de faire métier de l'achat et de la vente des immeubles, celui qui vendra un de ses immeubles, au cours ou à la fin de son exploitation, ne devrait pas être soumis à l'impôt pour cet acte.

En somme, la théorie de l'Administration qui restreint la portée de la décision ministérielle du 15 septembre 1925 semble dénuée de toute base juridique et repose uniquement sur une question de pure forme, la « cadence » à laquelle sont effectués les actes de cession des éléments du patrimoine de l'entreprise.

En dehors de cette question de principe, il semblait que la réponse citée plus haut du 13 avril 1926, faite à M. LAROCHE-JOUBERT était en contradiction avec la réponse donnée postérieurement à M. CALMON, en date du 13 juillet 1927.

Cette contradiction parut si évidente aux techniciens que, dans une question qui parut au « Journal Officiel »

du 7 octobre 1927, M. André FÉVRIER demanda au Ministre d'expliquer :

« Si, par sa réponse à M. MONTENOT, sénateur, il avait entendu abandonner la doctrine qui résultait de la réponse faite à M. LAROCHE-JOUBERT et dont il semblait ressortir que toute plus-value des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise industrielle ou commerciale avait, quelle qu'en fût la cause, le caractère de gain en capital. »

L'Administration fit la réponse suivante :

« Il est toujours admis que, conformément à la décision ministérielle du 15 septembre 1925, les plus-values réalisées dans le cas de cession en fin d'exploitation, sur la vente d'éléments quelconques de l'actif autres que les marchandises faisant l'objet du commerce, doivent être distraits des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cette décision est applicable aussi bien dans le cas de cession totale que de cession partielle d'entreprises donnant lieu à l'établissement immédiat de l'impôt sur les B. I. C. conformément à l'article 22 des lois codifiées.

« De même, les plus-values qui n'apparaissent qu'à la suite d'une réévaluation de l'actif immobilier et qui sont simplement constatées par l'inscription du bilan d'une réserve d'égale somme, doivent rester sans influence sur la détermination du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel est passée l'écriture.

« Par contre, les plus-values qui sont réalisées par une vente effective au cours de l'exploitation de l'entreprise doivent être retenues dans l'évaluation du

bénéfice taxable au même titre que les autres éléments créditeurs du compte profits et pertes.

« Il en est pareillement des plus-values consolidées par incorporation au capital social. »

En ce qui concerne les plus-values des valeurs mobilières, la réponse porte que : « Il y a lieu également de confirmer la réponse faite à la question de M. REGIS au « Journal Officiel » du 12 janvier 1927, ainsi qu'à la question de M. BENDER, au « Journal Officiel » du 18 mars 1928, en ce qui concerne l'évaluation des valeurs mobilières. Conformément à ces réponses, les entreprises qui ont l'habitude d'évaluer leurs valeurs mobilières d'après le cours du jour de l'inventaire peuvent continuer à observer les mêmes règles. Les moins-values que fait apparaître l'application de ce procédé d'évaluation à l'ensemble du portefeuille doivent être admises en déduction pour l'établissement de l'impôt, de même que les plus-values constatées dans les mêmes conditions sont retenues dans les éléments du bénéfice imposable. »

Cette longue citation résume à peu près complètement la thèse administrative actuelle et permet de souligner le revirement de doctrine qui résulte de la comparaison entre la thèse énoncée dans la réponse ministérielle du 23 avril 1926 et celle ci-dessus exposée.

En résumé, la doctrine de l'Administration est orientée dans ce sens :

En cas de cession ou de liquidation de l'entreprise, toutes les plus-values qui apparaissent au bilan de liquidation sont exonérées, sauf celles des marchandises

bien entendu. En cas de plus-value en cours d'exploitation, il y a lieu, en principe, à imposition. Toutefois, il faut que la plus-value présente un caractère certain, soit qu'elle apparaisse à la suite d'une vente, soit qu'elle soit incorporée au capital social; la simple réévaluation des éléments de l'actif par inscription au passif d'une réserve de valeur égale ne saurait justifier l'imposition.

Un régime particulier est prévu pour les valeurs mobilières pour lesquelles on admet, en raison de la facilité avec laquelle la plus-value peut être évaluée de façon certaine, une imposition sans réalisation ni incorporation au capital, la moins-value ayant bien entendu la même influence sur les bénéfices annuels que les plus-values.

Les entreprises ont d'ailleurs la faculté, en évaluant leur portefeuille au prix de revient, de les soumettre au même régime d'imposition que les autres éléments de l'actif, voire même, dans le cas de baisse, au-dessous du prix de revient, de pratiquer un amortissement déductible du bénéfice social, si les cours le justifient. Bien entendu, la plus-value qui pourrait apparaître ultérieurement serait calculée sur le prix de revient diminué de l'amortissement (27).

Enfin, il est évident que les mêmes procédés comptables doivent être employés pour l'ensemble du portefeuille (28).

Les solutions données par l'Administration étant ainsi dégagées, il convient d'en faire la critique.

(27) *J. O.* 18 mars 1927. Réponse à M. Emile BENDER, député.

(28) *J. O.* 30 mars 1927. Réponse à M. Marius MOUTET, député.

Le système de taxation des plus-values tel qu'il se présente aujourd'hui a perdu de son homogénéité et de sa logique, tout en conservant le fondement juridique qui lui avait valu les critiques d'une partie de la doctrine : la thèse du bilan.

Au surplus, quittant le domaine des principes, cherchons dans le domaine pratique les raisons qui ont modifié l'attitude de l'Administration dans sa conception du bénéfice imposable. A défaut d'une doctrine juridique précise, il apparaît que c'est dans un esprit de fiscalité que l'Administration a agi. Le souci de limiter l'évasion fiscale l'a naturellement conduite à chercher si, dans certaines plus-values de capital, il ne se dissimulait pas de revenus cachés et accumulés; il a été facile de voir que ce cas était général, d'où la nécessité de traiter cette plus-value comme un revenu.

Dès lors, le Fisc a guetté patiemment l'apparition de la plus-value pour la soumettre à l'impôt.

Le développement des transactions relatives aux fonds de commerce, dû à leur plus-value rapide, a été, par exemple, un terrain facile de fiscalité. A la faveur de l'imprécision du texte du législateur de 1917, une interprétation large du revenu a pu permettre au Fisc de taxer ces plus-values.

Quand cette solution a paru trop dure, ou les dangers d'évasion fiscale moins grands, on a pu exceptionnellement s'écarter de la règle. C'est ce qui s'est produit pour la taxation des plus-values en cas de cession totale ou partielle de l'entreprise, où, devant la quasi impossibilité de fait d'appliquer l'impôt général aux plus-values des fonds de commerce, l'Administration

a préféré s'incliner et a renoncé à porter devant le Conseil d'Etat les arrêtés des Conseils de Préfecture statuant sur l'exonération des plus-values des fonds de commerce.

En somme, pour conclure, nous pouvons dire que le régime de 1925 était incohérent, et que l'analyse de son évolution nous a montré qu'il est la résultante du heurt de conceptions juridiques et de situations de fait.

Sa note dominante est de se présenter sous l'aspect d'un régime opportuniste et conciliateur.

La loi du Budget du 28 février 1933. — Article 46.
— La loi du 28 février 1933 semble marquer le début d'une troisième étape pour la qualification du revenu imposable.

L'article 46 de cette loi fournit, en effet, une nouvelle définition du bénéfice imposable; aux termes de ce texte, le bénéfice est « déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises », c'est-à-dire qu'il englobe à la fois les bénéfices d'exploitation et les profits procurés en cours d'entreprise par la vente des éléments d'actif.

Ainsi que le précise la Circulaire administrative n° 2.069 du 15 juin 1933 (29), le nouveau texte ne fait que donner la sanction légale à la doctrine administrative suivant laquelle il y avait lieu de comprendre : 1° dans le bénéfice brut, les revenus accessoires et gains divers; 2° dans les frais et charges déductibles, les

(29) V. *Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre*, octobre 1933, p. 462.

pertes diverses, c'est-à-dire suivant laquelle on devait, sous réserve des ventilations destinées à éviter les doubles impositions, évaluer les bénéfices imposables selon les principes du compte des profits et pertes ou du bilan.

§ 2. — LA NOTION DE REVENU INDUSTRIEL ET COMMERCIAL

Quels sont, parmi la foule des revenus que le législateur de 1917 a entendu frapper dans les différentes cédules, ceux que doit atteindre spécialement la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ?

Un point d'abord est certain : notre cédule vise des revenus mixtes provenant du concours du capital et du travail. Mais, parmi ces revenus mixtes, il y a des gradations, et nous voyons auprès de l'impôt des B. I. C. coexister un impôt sur les bénéfices des professions agricoles, un impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Donc, les catégories « revenus mixtes » et « bénéfices industriels et commerciaux » ne cadrent pas, n'ont pas la même portée, la première étant compréhensive de la seconde.

Ceci étant posé, il y a un intérêt pratique de premier plan à délimiter le domaine d'application de l'impôt sur les B. I. C. au sein du groupe des impôts cédulaires.

Une question de taux d'abord commande de faire cette délimitation. L'intérêt du fisc est d'attirer autour de la cédule des B. I. C. le plus de contribuables possible, en raison du taux élevé qu'elle comporte; l'intérêt contraire du contribuable est de fuir cette cédule

et d'être assujetti à celle des bénéfices agricoles, des traitements et salaires, ou des professions non commerciales, qui bénéficient d'un taux sensiblement plus faible.

En outre, il y a corrélation entre le fait d'être imposable à la cédule des B. I. C., et celui d'être assujetti à la taxe sur le chiffre d'affaires; — la loi du 25 juin 1920 déclarant que sont imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou à la redevance des mines.

Enfin, il faut noter que les pouvoirs de contrôle que possède l'Administration des Contributions directes sont plus développés dans la cédule des B. I. C. que partout ailleurs, ce qui conduit encore le contribuable s'il le peut, à se placer de préférence sous le régime d'une autre cédule.

Il y a donc intérêt, on le voit, à délimiter exactement la nature et la qualité des revenus qui sont atteints par notre cédule.

Or, pour répondre à cette question de la qualification de la matière imposable, quels éléments nous fournit le texte du législateur de 1917 ?

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 se borne à nous dire qu'il « est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles ». De même que le législateur n'a pas précisé le contenu de la notion de bénéfice ou de revenu, de même il n'a pas défini la commercialité d'un acte au regard du droit fiscal.

De là naissent une foule de difficultés.

Nous les examinerons d'abord du point de vue théorique, en essayant de dégager les principes qui doivent nous guider dans cette appréciation de la matière imposable.

Nous envisagerons ensuite les conséquences pratiques de ces principes dans leur application, en essayant de dégager l'idée ou les idées dont s'est inspiré l'Administration.

Comment peut-on apprécier le caractère commercial d'un bénéfice ?

Prenant pour point de départ le texte de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, on peut tenir le raisonnement suivant : le législateur a établi à côté de l'impôt sur les B.I.C. un impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Donc, par *a contrario*, la zone d'action de l'impôt sur les B. I. C. s'étend à tout bénéfice qui possède le caractère commercial.

Or, la commercialité constitue l'exception, et pour apprécier le caractère commercial d'un acte, il conviendra de s'en tenir aux données du droit commercial, telles qu'elles ressortent des principes du Code de Commerce, et qui peuvent se résumer ainsi :

Doivent être considérés comme bénéfiques commerciaux ceux qui sont réalisés dans l'exercice des professions commerciales, c'est-à-dire par des commerçants.

Or, pour être commerçant, il faut faire : des actes de commerce — dans un but professionnel — pour son compte personnel.

a) D'abord, faire des actes de commerce.

Quel est le critérium de la commercialité d'un acte ? Nous le trouvons dans les articles 632 et 633 du Code de Commerce qui réputent actes de commerce par eux-mêmes : 1° tout achat de denrées ou marchandises pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir travaillées et mises en œuvre, ou même pour en louer simplement l'usage; 2° toute entreprise de manufacture, de commission, de transport par terre ou par eau; 3° toute entreprise de fournitures, d'agences, bureaux d'affaires, établissements de vente à l'encan, de spectacles publics; 4° toute opération de change, banque et courtage; 5° toutes les opérations de banques publiques; 6° toutes obligations entre négociants, marchands et banquiers; 7° entre toutes personnes, les lettres de change et remises d'argent faites de place en place; 8° toute entreprise de construction, et tous achats, ventes et reventes de bâtiments pour la navigation intérieure et extérieure; 9° toutes expéditions maritimes; 10° tout achat ou vente d'agrès, apparaux et avitaillements; 11° tout affrètement ou nolisement, emprunt ou prêt à la grosse, toutes assurances et autres contrats concernant le commerce de mer; 12° tous accords et conventions pour salaires et loyers d'équipage; 13° tous engagements de gens de mer pour le service des bâtiments de commerce.

Ces articles 632 et 633 donnent parfois lieu à de subtiles distinctions, mais une longue et vieille jurisprudence est établie et permet d'éclairer les questions qui peuvent se poser.

b) Les actes comportant le caractère commercial étant ainsi qualifiés, il faut, pour qu'ils puissent constituer l'exercice d'une profession, qu'ils comportent un certain caractère de fréquence, ou, pour mieux dire, qu'ils soient assez répétés pour constituer l'exercice d'une profession habituelle.

Ici, tout est question d'appréciation, car la nature en même temps que l'importance de l'acte accompli peuvent faire varier entre deux limites éloignées la fréquence des actes indispensable pour constituer l'exercice d'une profession. Il faut, avant tout, qu'à la base de ces actes il y ait une idée de spéculation.

c) Enfin, ces actes doivent être exclusivement conclus pour le compte de la personne qui les accomplit et non pour le compte d'autrui, faute de quoi ils ressortiraient de la cédule des traitements et salaires ou de celle des professions non commerciales.

Cette interprétation du caractère commercial à la lumière des données du droit commun n'est pas satisfaisante car elle ne tient pas compte, d'une manière suffisante, des termes employés par le législateur, qui vise les bénéfices « commerciaux et industriels ».

Sans doute, dans la longue énumération des actes commerciaux au sens des articles 632 et 633 du Code de Commerce, il est fait mention des entreprises de manufacture, expression qu'il faut entendre dans le sens large d'entreprises industrielles et non dans le sens étroit d'entreprises dans lesquelles le travail manuel de l'ouvrier prédomine sur le travail mécanique de la machine.

Mais, les termes « commercial » et « industriel » ne sont pas solidaires l'un de l'autre, et il convient de donner à chacun d'eux sa portée propre.

De même qu'il existe une notion fiscale du revenu différente des conceptions économique et commerciale, de même il existe une interprétation fiscale de la commercialité et de l'industrialité d'un acte.

Le caractère « commercial » et le caractère « industriel » d'un acte doivent être envisagés séparément, car ils ne répondent pas au même critère.

Pour l'Administration, « si les indications fournies par le Code de Commerce sont à retenir, en vue de la distinction qui doit être établie pour l'assiette de l'impôt entre les professions commerciales et les professions non commerciales, la jurisprudence résultant des jugements des Tribunaux de Commerce ne peut servir de guide absolu (30). »

Le texte du législateur vise, en effet, non seulement les professions commerciales, mais aussi les professions industrielles; il s'ensuit que ces dernières professions, même lorsqu'elles n'ont pas, juridiquement, le caractère commercial, n'en sont pas moins passibles de l'impôt sur les B. I. C.

Les principes juridiques de droit commun sur la commercialité étant ainsi écartés, comment l'Administration entend-elle déterminer la catégorie de contribuables passibles de l'impôt sur les B. I. C. ?

En ce qui concerne la discrimination du caractère commercial d'un acte, la théorie de l'Administration

(30) Instruction de la Direction générale du 30 mars 1918.

est qu'il convient de s'attacher moins à la nature juridique des actes accomplis qu'à leur « analogie avec les opérations dont le caractère commercial ou industriel est indiscuté ».

En somme, en l'absence d'une définition légale des bénéfices commerciaux, l'Administration estime qu'il n'y a pas lieu de s'en tenir au droit commun. Les renseignements qu'il procure sont à retenir; mais ils ne seront pas des guides exclusifs, et l'Administration préfère s'en référer à des analogies, qu'elle appréciera en toute liberté.

Ce raisonnement d'analogie, fondé sur des comparaisons plus ou moins exactes, est dangereux pour le contribuable qui va se voir imposé par voie d'autorité, sous réserve seulement d'une rectification à échéance lointaine, par voie contentieuse.

Juridiquement, ce raisonnement d'analogie est d'une orthodoxie discutable « car hors des règles du droit, il n'y a plus que l'arbitraire et l'analogie ne saurait être légitimement invoquée que si le législateur l'autorise d'une façon expresse, ce qui n'est pas l'hypothèse (31) ».

Pour appuyer sa thèse, l'Administration invoquait un argument qui a d'ailleurs perdu toute valeur depuis la loi du 30 juin 1923. Elle se fondait sur ce que la loi de 1917 assujettissait à la cédula commerciale en les faisant bénéficier d'une taxation de faveur des non-commerçants, les artisans et petits faconniers, pour prétendre que c'était là une preuve manifeste

(31) BOCCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, Ed. 1926, p. 214.

que le législateur avait entendu élargir la notion de la commercialité, puisque, en accordant « des modérations à certains contribuables qui ne sont certainement pas des commerçants, il a prouvé par cela même que des non-commerçants peuvent être cotisés à l'impôt.

L'argument invoqué par l'Administration est devenu caduc par suite du transfert à la cédula des traitements et salaires des petits contribuables en question, par la loi du 30 juin 1923.

Et, d'ailleurs, il n'avait pas une bien grosse valeur juridique; il reposait sur une confusion du législateur de 1917. Prêtant à la cédula des B. I. C. la même portée que celle de l'impôt des patentes, il s'était contenté de reproduire dans le nouvel impôt la disposition de faveur dont bénéficiaient dans l'ancienne patente les petits contribuables de l'article 13. En réalité, les anciennes patentes avaient une portée beaucoup plus large que l'impôt cédulaire sur les B. I. C., et c'est donc par hasard que l'article 13 se trouvait inséré dans le texte de notre cédula.

Depuis la caducité de cet argument, l'Administration ne peut guère appuyer sa théorie de la commercialité que sur des considérations fiscales.

Le Conseil d'Etat tend d'ailleurs à consacrer cette théorie fiscale de la commercialité, et nous verrons dans la suite de notre étude comment il a été amené à faire entrer dans la cédula des B. I. C. un certain nombre d'opérations qui n'ont jamais eu, d'après les principes du droit commun, le caractère commercial.

Ainsi s'affirme la liberté de vues, le caractère propre

du droit fiscal, et, de même qu'il y a du revenu, d'une part, une notion économique, et, d'autre part, une notion fiscale, de même il y a du commerçant une conception commerciale d'un côté, et une conception fiscale de l'autre.

Et cela se comprend aisément si l'on envisage la finalité de chacune de ces disciplines.

En ce qui concerne le caractère industriel d'un revenu, nous avons vu qu'une interprétation scrupuleuse du texte du législateur de 1917 exige qu'on l'apprécie distinctement du caractère commercial.

Certes, dans bien des cas, les revenus industriels résultent de l'exercice d'actes de commerce proprement dits; les caractères commercial et industriel se trouveront réunis, mais ce n'est pas une règle générale, et le caractère industriel d'un revenu ne présuppose pas la coexistence du caractère commercial.

Le fait que le Code de Commerce fait mention des entreprises de manufacture comme d'une catégorie spéciale comprise au sein des divers revenus commerciaux s'explique aisément si l'on se reporte à la date de naissance du Code de Commerce, au début du siècle dernier, époque où l'industrie était encore dans l'enfance.

En l'absence d'une définition légale de la qualité « industrielle » d'un revenu, l'examen de la terminologie de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 nous impose de considérer que l'emploi continu des mots « commercial » et « industriel » juxtaposés n'est pas une superfétation; le législateur entendait que l'impôt s'étendît au delà des professions commerciales proprement dites, pour frapper les professions industrielles.

Comment diagnostiquerons-nous le caractère industriel d'un revenu ? Ici, en l'absence d'un critérium juridique, nous ne pouvons nous en référer qu'à des critères techniques. D'une façon générale, l'industrie se différencie du commerce proprement dit, au sens technique et économique du terme, en ce qu'elle a pour objet la transformation de matières premières par des moyens manuels et mécaniques, et que, par suite, le revenu industriel tire sa source plus de la transformation qui fait de la matière brute un produit fini, que de la spéculation sur la matière première elle-même.

Par suite de cette scission entre le caractère commercial et le caractère industriel d'un revenu, un certain nombre de professions qui ont techniquement le caractère industriel, sans comporter juridiquement le caractère commercial, vont être imposables à la cédule des B.I.C.

Ce sera notamment le cas des industries extractives autres que les mines, spécialement l'exploitation de carrières, sablières, ardoisières, tourbières, l'exploitation de mines de sel, de marais salants, de sources d'eaux minérales et thermales, la distribution d'eau, les industries métallurgiques, chimiques, textiles, les industries du bois, les travaux de terrassement, les travaux de construction exécutés à façon, et les entreprises de travaux publics qui ne fournissent pas les matériaux. Telles sont, en résumé, les directives générales sur lesquelles il convient de s'appuyer pour juger du caractère imposable d'un revenu à la cédule des B.I.C.

Ces principes étant dégagés, nous allons nous efforcer d'en montrer quelques cas d'application pratique.

Tout d'abord, nous tenterons de situer le domaine d'application de l'impôt sur les B.I.C. par rapport aux deux cédules avoisinantes des bénéfices agricoles et des traitements et salaires, et de dégager les critères qui permettent d'établir cette répartition des revenus impossibles.

Ensuite, nous montrerons comment, en l'absence d'une définition précise du caractère industriel et commercial d'un revenu, l'Administration, s'en référant à des arguments d'analogie de certains actes avec d'autres actes dont le caractère commercial est indiscuté, a élargi, dans un but intéressé, la sphère d'action de notre cédule, en y incorporant notamment les bénéfices tirés de la location de meublés, de la vente d'immeubles, contribuant ainsi à l'édification d'une doctrine fiscale de la commercialité d'un acte, en marge de celle qui est reconnue par le droit commun.

A. — Situation de l'impôt sur les B. I. C. par rapport aux cédules avoisinantes des bénéfices agricoles et des traitements et salaires.

1° Délimitation du domaine d'application de l'impôt sur les B. I. C. et de l'impôt sur les Bénéfices agricoles. — L'exploitation agricole, en vertu de l'article 638, § 1^{er} du Code de Commerce ne rentre pas dans la catégorie des actes de commerce que cette exploitation soit la propriété de l'agriculteur, ou qu'il la tienne en location .

L'Administration partage le même avis et considère que les actes du cultivateur qui se borne à vendre les

produits de sa récolte, tels que la terre les lui a fournis, ne sont pas actes de commerçant.

Les bénéfices de l'exploitation agricole embrassent, d'une façon générale, les profits résultant pour l'exploitant de la vente des produits de tous terrains propres à la culture (terre, prés, vignes, vergers, jardins maraîchers) d'une part, et, d'autre part, les produits de l'élevage proprement dit dans lesquels il convient de ranger les produits de basse-cour (œufs, volailles), les produits de l'étable (lait, beurre), le croît des troupeaux, la vente de la laine de ces troupeaux.

Doivent être considérés comme bénéfices agricoles les profits réalisés : par un agriculteur qui achète des animaux pour les engraisser sur ses terres et les revendre ensuite, par un laitier nourrissant ses animaux *principalement* sinon exclusivement avec les produits de son exploitation agricole.

Au contraire, ont le caractère commercial, les profits de l'agriculteur qui vend du fromage fabriqué avec le lait d'un troupeau entretenu sur des fonds cultivés par autrui et avec des fourrages qu'il achète, du nourrisseur qui ne possède pas d'exploitation.

Une question délicate se pose à l'endroit de l'industrie agricole.

Les cultivateurs ne livrent fréquemment leurs récoltes au commerce qu'après leur avoir fait subir certaines manipulations ou transformations. Or, nous avons vu qu'une interprétation exacte du texte du législateur de 1917 exige qu'on envisage séparément le caractère industriel d'un acte et son caractère commercial.

Quand la transformation des produits agricoles est effectuée par une entreprise dont elle est l'unique objet, elle rentre, sans aucun doute, dans la catégorie des professions industrielles passibles de l'impôt sur les B.I.C.

Il sera pratiquement assez difficile, en raison de la complexité des opérations que l'on fait subir à certaines matières de trouver le point à partir duquel on doit considérer qu'une exploitation agricole possède le caractère industriel .

Quand devra-t-on décider qu'une opération constitue l'accessoire normal, le prolongement de l'exploitation agricole proprement dite, ou qu'elle est une industrie distincte ?

Une fermière qui baratte son beurre pour le porter au marché fait-elle un acte purement agricole, ou au contraire accomplit-elle un acte industriel, parce qu'elle fait subir une transformation à un produit naturel ? — il ne faut pas hésiter à se prononcer pour la première hypothèse.

Mais, parfois, le départ entre l'acte industriel et l'acte agricole est rendu beaucoup plus complexe.

La jurisprudence civile a assez souvent considéré que les produits du crû, quelle que soit l'importance des opérations qu'ils comportent ne doivent pas être considérés comme faisant l'objet d'une entreprise de manufacture, mais constituent simplement le prolongement de l'exploitation agricole; que, par conséquent, cette exploitation doit être régie par le Droit civil et échapper au droit commercial (32).

(32) Cass. Req. 12 mai 1875, Sirey, 1876. I. 376.

Cette théorie n'est pas sans inconvénient, car le processus des opérations de transformation que peut subir un produit agricole est plus ou moins extensible.

On ne peut pas comparer l'acte de la fermière qui baratte son beurre à celui du cultivateur qui récolte des betteraves, et les transforme lui-même en sucre.

Il est certain que la seconde transformation exige de plus nombreuses opérations pour passer du stade primitif de la betterave au stade terminal du sucre raffiné que la première n'en exige pour faire passer le lait à l'état de beurre.

Si l'on admettait que la plus ou moins grande importance des opérations de transformation qu'une entreprise fait subir à un produit du sol pour l'amener à son état définitif n'influât en rien dans la détermination du caractère agricole ou industriel de cette entreprise, on aboutirait à ce résultat logique qu'un exploitant de betteraves qui vend ses betteraves sur place doive être taxé au même taux que celui qui les récolte et les transforme en sucre dans une distillerie annexée à son exploitation. Conséquence logique peut-être, mais inique certainement.

MM. LYON-CAEN et RENAULT proposent une distinction. Pour eux, il n'y a pas acte de commerce « quand il s'agit d'une mise en œuvre accessoire ayant avec l'agriculture un lien intime ». — Mais, « si la main-d'œuvre a une importance considérable, si elle exige l'emploi de machines, on peut admettre que la production agricole n'est que l'accessoire et considérer par suite la vente des produits transformés comme se rattachant à une entreprise de manufacture. »

Cette discrimination du caractère industriel ou agricole de l'entreprise fondée sur le fait de l'utilisation de machines et de l'emploi d'une main-d'œuvre considérable dans l'exploitation semble plus raisonnable que la première théorie envisagée.

L'Administration et la jurisprudence s'en sont inspirées.

L'Administration estime que lorsque la transformation des produits agricoles « n'est que le prolongement normal et usuel des opérations agricoles, les profits qui en résultent constituent un élément du revenu qui est atteint par l'impôt sur les bénéfices agricoles. Ainsi, l'agriculteur qui fabrique du fromage ou du beurre avec le lait de ses animaux, le viticulteur qui distille le marc de ses vendanges ou le vin de sa récolte ne sont pas susceptibles d'être assujettis de ce chef à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, attendu que ces opérations sont d'usage courant dans les exploitations agricoles ou viticoles.

En revanche, lorsque les transformations effectuées sortent des usages normaux de la profession agricole et comportent la possession d'une installation industrielle, l'agriculteur qui s'y livre en retire des profits qui ne rentrent plus dans la cédula des bénéfices agricoles et appartiennent à celle des bénéfices industriels (33).

La jurisprudence du Conseil d'Etat est dans le même sens. L'intervention de machines puissantes et d'un personnel considérable sont la pierre de touche

(33) Instruction générale du 31 janvier 1928.

à laquelle on reconnaîtra la nature agricole ou industrielle d'un bénéfice.

Ce sera avant toute une question de fait à apprécier.

Il a été décidé que les profits réalisés par un agriculteur dans une distillerie annexée à sa ferme et dans laquelle il n'emploie que des betteraves provenant de sa récolte ne sauraient être considérés, *dans l'espèce*, comme provenant d'opérations qui ne seraient que l'accessoire ou le prolongement normal des travaux de culture, *étant donné le nombre des ouvriers employés, l'importance des installations, des bâtiments et du matériel* (34).

De même, une société propriétaire de forêts de pins qui exploite une scierie et une distillerie de résine (35), un agriculteur qui transforme en cossettes des racines de chicorée provenant de sa récolte (36), un fabricant de fromages dont le personnel spécialisé et l'outillage important ne sont pas ceux d'une simple exploitation agricole, et alors même qu'il emploierait le lait de sa propre exploitation (37) doivent être assujettis à l'impôt sur les B.I.C.

2° *Délimitation du domaine d'application de l'impôt sur les B.I.C. et de l'impôt sur les traitements et salaires.* — Les personnes qui accomplissent habituel-

(32) Arrêt du 4 déc. 1925, C. E. Sieur X., 4 déc. 1925, 8^e esp. Même sens, 6 nov. 1925, 2 juillet 1926, 16 juillet 1926, 14 mars 1927, 25 mars 1927, 6 mai 1927.

(35) C. E. 15 déc. 1925; C. E. N° 79574 R. O. N° 5046.

(36) C. E. 30 juillet 1926; C. E. N° 89347 R. O. N° 5123.

(37) C. E. 1^{er} juillet 1932, Rec. Quest. fisc. 1932, p. 210.

lement des actes de commerce ne peuvent être considérées comme exerçant une profession commerciale qu'autant qu'elles les accomplissent pour leur propre compte.

Si elles opèrent pour le compte d'autrui, moyennant rémunération, leur situation est celle de simples employés, et les revenus qu'elles tirent de leur emploi sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires.

Certaines professions ne soulèvent pas de difficultés et entrent indiscutablement dans la cédule des traitements et salaires; c'est le cas des commis travaillant dans les établissements de leur patron, des facteurs ou gérants chargés de la direction des maisons de commerce ou succursales.

Toutefois un certain nombre de cas sont plus complexes.

Nous citerons notamment celui du gérant d'affaires, celui du courtier, celui de l'entrepreneur de transports, et nous tenterons de dégager des solutions de la jurisprudence quelques indications permettant de trouver le critère des professions devant entrer dans la cédule des B.I.C. et de celles relevant de la cédule des traitements et salaires.

L'agence d'affaires est toujours réputée par la loi entreprise commerciale; les bénéfices qu'elle procure sont donc cotisables dans tous les cas à la cédule des B.I.C.

D'après la jurisprudence du Conseil d'Etat, il en est ainsi du receveur de rentes (38), de l'individu qui

(38) C. E. 2 mars 1923; C. E. 27 nov. 1931. Rec. Quest. fisc. 1932,

prête habituellement son concours aux propriétaires pour percevoir leurs loyers (39), de celui qui exploite une agence pour la transmission d'offices ministériels (40), du régisseur d'immeubles (41), qui possède un cabinet ouvert au public et fait appel à la clientèle, administre et gère les immeubles, s'entremet moyennant commissions dans les ventes de fonds de commerce ou d'immeubles, étant rémunéré au moyen de remises sur les affaires traitées ou les sommes encaissées, de l'agent d'assurances qui agit comme intermédiaire libre, pour son compte personnel (42), du comptable qui a des bureaux ouverts au public dans des localités différentes, qui fait appel à la clientèle par la publicité et des démarcheurs, qui avec l'aide d'un nombreux personnel tient des comptabilités, établit des bilans, rédige des déclarations fiscales, répond aux demandes de l'Administration pour le compte de ses clients, et, en outre, vend des registres de comptabilité (43), de celui qui donne des consultations juridiques en matière fiscale, rédige des demandes à fin de dégrèvement d'impôts et se charge d'en suivre les résultats moyennant rémunérations essentiellement variables, qui ont le caractère de véritables honoraires, sans qu'il sollicite directement la clientèle et possède de bureau ouvert au public (44), du con-

(39) C. E. 6 juillet 1931, R. Q. F. 1932, p. 210.

(40) C. E. 30 nov. 1923, 7^e esp. LEBON, p. 788.

(41) C. E. 14 nov. 1924, 6^e esp. LEBON, p. 896; C. E. 4 juillet 1924, LEBON, 3^e esp, p. 644; C. E. 30 juillet 1926; C. E. 22 juillet 1927; C. E. 27 nov. 1931, R. Q. F. 1932, p. 25.

(42) C. E. 20 février 1925.

(43) C. E. 18 mars 1932, R. Q. F. 1932, p. 133.

(44) C. E. 13 nov. 1931, R. Q. F. 1932, p. 25; C. E. 24 avril 1931,

tribuable qui a un bureau avec plusieurs employés, règle les affaires contentieuses, assiste ses clients devant les tribunaux, les administrations publiques ou les particuliers, donne des consultations et gère les intérêts de ses clients, le tout moyennant finances, et qu'il fasse ou non de la publicité (45), du particulier qui tient une agence servant d'intermédiaire entre le public et le commissionnaire accrédité près d'un mont-de-piété (46), du généalogiste qui poursuit, moyennant une rétribution proportionnelle à l'émolument obtenu la liquidation des successions auxquelles ses clients peuvent être appelés (47), du remisier opérant pour le compte de coulissiers (48).

En sens contraire, la Haute-Juridiction a jugé que ne devait pas être considéré comme agent d'affaires commerçant le mandataire des fournisseurs de la marine, assurant sur place l'exécution des marchés, moyennant un salaire proportionnel à l'importance des fournitures (49), non plus que l'individu qui se borne à gérer les affaires des membres d'une même famille dont il est le secrétaire particulier (50).

R. Q. F. 1932, p. 205; C. E. 24 juin 1932, R. Q. F. 1932, p. 182; C. E. 16 déc 1932, R. Q. F. 1933, p. 58; C. E. 23 déc. 1932, R. Q. F. 1933, p. 57.

(45) C. E. 27 nov. 1931, R. Q. F. 1932, p. 25; C. E. 11 déc. 1931, R. Q. F. 1932, p. 50; C. E. 20 janv. 1933, R. Q. F. 1933, p. 83; C. E. 10 février 1933, p. 113.

(46) C. E. 12 nov. 1927, LEBON, 1927, 4^e esp.

(47) C. E. 6 juillet 1932, R. Q. F. 1932, p. 210.

(48) C. E. 6 juillet 1932, R. Q. F. 1932, p. 210.

(49) Jurisp. const. C. E. 17 déc. 1932, R. Q. F. 1933, p. 58.

Même sens, C. E. 3 juin 1927, *Sem. Jur.* 1927, p. 871; C. E. 8 mai 1931, R. Q. F. 1931, p. 207.

(50) Réponse du Ministre des Finances à la question posée par M. VILLENEAU, député, le 23 juin 1922, *J. O. Ch. Doc. Parl.*, p. 1949.

Dans le même sens, il a été jugé que devait être considéré comme occupant un emploi salarié un particulier qui représente auprès de l'Administration de la guerre les fournisseurs tenus par les clauses de leur marché de constituer, au lieu d'exécution de ceux-ci des fondés de pouvoirs agréés par cette Administration, parce que cet assujetti n'intervient aucunement dans la passation desdits marchés, mais se borne à en assurer et à en surveiller l'exécution et qu'il reçoit une rémunération proportionnelle à l'importance des fournitures, laquelle lui est acquise quels que soient les résultats du marché (51).

De l'examen de cette jurisprudence, il ressort qu'il n'y a agence d'affaires, c'est-à-dire profession relevant de la cédule des B.I.C. qu'autant :

1° Que le contribuable agit pour son propre compte, et, par suite, est personnellement responsable;

2° Qu'il reçoit des rémunérations proportionnelles aux affaires traitées par lui (52), rémunérations librement débattues (53), et consistant en remises soit sur les sommes encaissées, soit sur les affaires traitées.

Si, au contraire, l'intéressé n'intervient pas personnellement dans la conclusion des affaires, s'il se borne à être le mandataire d'un tiers, s'il est rémunéré par une rétribution qui présente un certain caractère préfixe et définitif (54), il échappe à la cédule des

(51) C. E. 3 juin 1927.

(52) C. E. 12 nov. 1927; C. E. 30 juillet 1926.

(53) C. E. 30 nov. 1923, LEBON, p. 788.

(54) Ce sera le cas même pour une rémunération proportionnelle à l'importance des fournitures effectuées, toutefois que cette rémunération devra obligatoirement être versée, quels que soient les résultats du marché. V. C. E. 3 juin 1927.

B.I.C. et entre dans le cadre de celle des traitements et salaires.

La profession de courtier nous fournit aussi des décisions de jurisprudence capables de nous aider à trouver le discriminant des cédules des B.I.C. et des traitements et salaires.

L'intermédiaire qui opère des achats et ventes, soit pour son propre compte et avec ses propres capitaux (55), soit même pour le compte de négociants auxquels il n'est lié par aucun contrat de travail (56), qui est rémunéré par une commission proportionnelle aux affaires traitées, et qui est libre d'étendre sa clientèle et d'organiser à son gré (57) le fonctionnement de son entreprise, est redevable de l'impôt à la cédule des B.I.C.

Celui, au contraire, qui ne prend aucune part personnelle aux transactions (58), qui est lié par un lien de subordination à une autre personne, est à réintégrer dans la cédule des traitements et salaires.

Dans le même ordre d'idées, il est de jurisprudence constante que l'entrepreneur de transports, en l'espèce le ramasseur de lait qui recueille et transporte quotidiennement à la laiterie coopérative le lait qui lui est livré par les fournisseurs de cette laiterie et remet à ces derniers le petit lait produit par une fabrication de la veille doit être assujetti à la cédule des B.I.C. et non à celle des traitements et salaires, considérant,

(55) C. E. 8 juin 1923, 8^e esp. LEBON, p. 464.

(56) C. E. 13 nov. 1931, R. Q. F., 1932, p. 86; C. E. 6 juillet 1932, R. Q. F. 1932, p. 810.

(57) C. E. 6 juillet 1932, R. Q. F. 1932, p. 210.

(58) C. E. 22 juillet 1927.

dit l'arrêt : « qu'il effectue ces opérations dans une région dont les limites sont fixées d'avance d'une manière invariable, et au moyen d'un attelage qui lui appartient et qu'il entretient à ses frais, qu'à la condition d'avoir terminé sa tournée à l'heure convenue, il a la latitude de la fixer et de l'ordonner à sa guise, et de se substituer un tiers en cas d'empêchement; que ces obligations remplies, vers le milieu de la journée, il est libre de son travail et de son temps; que, d'autre part, il reçoit, outre une somme fixe, une rémunération proportionnelle à la valeur du lait payé aux fournisseurs de son secteur » (59).

De cet arrêt, il ressort qu'un certain nombre d'éléments doivent être considérés pour la discrimination du domaine d'application de l'impôt sur les B.I.C. et de l'impôt sur les traitements et salaires.

Le fait que l'attelage appartient au transporteur, que ce dernier ordonne ses tournées à sa guise, que la considération de la personne est indifférente pourvu que le service soit fait, que l'intéressé perçoit en plus d'une rémunération fixe une rétribution proportionnelle à la valeur de la marchandise transportée sont autant de facteurs qui contribuent à faire de cet assujetti un véritable commerçant.

En résumé, la limite du domaine d'application de la cédule des B.I.C. et de celle des traitements et salaires ressortira de l'examen des facteurs suivants :

1° L'autonomie du contribuable, sa responsabilité

(59) C. E. 22 mai 1925 8° esp. LEBON; C. E. 20 juillet 1923, 8° et 9° esp. LEBON, p. 598; C. E. 30 juillet 1926; C. E. 29 avril 1932, R. Q. F. 1932, p. 157.

s'opposant à sa dépendance vis-à-vis d'un tiers, dépendance pouvant résulter de l'existence d'un contrat de travail;

2° Le mode de rémunération : rétribution proportionnelle à l'importance du travail fourni, librement débattue, s'opposant à l'existence d'un salaire fixé par avance et indépendant de l'importance du travail.

3° La non intervention de l'intuitus personæ pour l'accomplissement du travail à effectuer, s'opposant à la considération de la personne qui est un élément essentiel de la *locatio operarum*.

B. — *La théorie fiscale de la commercialité*

Nous avons vu qu'en l'absence d'une définition légale des bénéfices commerciaux, l'Administration estimait qu'il n'y avait pas lieu de recourir nécessairement aux principes du droit commun, et qu'il convenait de « s'attacher moins à la nature juridique des actes accomplis qu'à leur analogie avec les opérations que comporte l'exercice de professions dont le caractère commercial est indiscuté ».

Par application de cette théorie, l'Administration en est venue à taxer dans la cédule des B.I.C. des revenus qui n'ont jamais eu juridiquement le caractère commercial. C'est le cas notamment des locations en meublé, c'est également celui des bénéfices tirés de certaines opérations de spéculation immobilière qui ont toujours été considérées comme ne revêtant pas un caractère commercial.

En ce qui concerne les locations en meublé, dans les premiers temps de l'application de la loi du 31

juillet 1917, l'Administration distinguait suivant les conditions dans lesquelles avait lieu la location en meublé : une personne louait-elle son propre appartement, le revenu qui provenait de cette location était imposable à la cédule des bénéfices des professions non commerciales.

S'agissait-il, au contraire, d'un immeuble aménagé spécialement pour ce genre de locations et où un personnel de service y était affecté, il y avait entreprise imposable à la cédule des B.I.C. (60).

La même solution avait cours lorsqu'il s'agissait d'une villa de bains de mer spécialement aménagée pour recevoir des baigneurs et dont le loyer était très disproportionné à la valeur de l'immeuble non meublé.

Mais, par un arrêt rendu le 5 janvier 1923 (61), en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, il est vrai, le Conseil d'Etat a jugé que « les bailleurs de villas meublées sont légalement passibles de l'impôt sur les B.I.C., alors même qu'ils n'assureraient pas le service dans les lieux loués ».

Dès lors, l'Administration a changé complètement de pratique et elle décida que désormais les revenus tirés de la location de maisons, chambres ou appartements meublés, seraient assujettis à l'impôt sur les B.I.C. (62).

(60) Réponse du Ministre des Finances aux questions N° 7932, du 8 mars 1921, et N° 9930 du 4 juillet 1921, posées par M. ESCUDIER, député.

(61) C. E. 5 janv. 1923, D. P. 1923. III. I ; C. E. 28 déc. 1923, D. P. 1923, III, p. 70. Contra: C. Préf. Gironde, II, janv. 1924, D. P. 1924, III, p. 1.

(62) Circ. Direct. Génér. des Contrib. Dir. 2 mai 1923.

Le fait seul de la location en meublé, donne ouverture à l'imposition à la cédula des B.I.C., même en l'absence de tout agencement spécial supposant exploitation proprement dite.

La jurisprudence est constante en ce sens (63).

En ce qui concerne la taxation des bénéfices tirés de certaines opérations de spéculations immobilières, ces bénéfices, provenant d'actes purement civils, échappèrent, dans les débuts de l'application de la loi du 31 juillet 1917, à la cédula des B.I.C. C'est seulement à partir de la loi de finances du 13 juillet 1925 que ces opérations sont rentrées dans le cadre des revenus imposables à la cédula des B.I.C.

L'article 39 de cette loi établit en effet que « seront considérés comme commerçants soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui, habituellement, achète en son nom les mêmes biens dont elle devient propriétaire en vue de les revendre ».

Ce texte précise qu'il doit s'agir d'opérations faites habituellement, et c'est précisément sur cette notion d'habitude que nous allons appuyer dans les pages suivantes, car nous y trouverons une nouvelle manifestation du particularisme du droit fiscal.

La notion d'habitude, en matière fiscale est un élément intéressant à retenir; elle constitue la base de la législation des impôts, puisque les impôts directs sont, en principe, des impôts basés sur des faits

(63) C. E. 10 juin 1926; C. E. 12 nov. 1926.

périodiques, continus, réguliers, répétés, tandis que les impôts indirects sont assis sur des faits ou des actes accidentels, occasionnels.

Toutefois, les particularités du droit fiscal, l'autonomie de ses définitions s'avèrent très nettement dans la notion d'habitude telle qu'il la retient.

Quelques exemples vont nous permettre de le constater.

L'Instruction du 30 mars 1918 a posé en principe que « l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale suppose l'accomplissement *habituel* des opérations auxquelles le caractère d'acte de commerce est susceptible d'être attribué ». Mais cette Instruction ajoute une première restriction : « La condition d'habitude n'implique pas, dit-elle, nécessairement, la répétition fréquente des mêmes opérations ». Des actes de commerce peu nombreux, mais périodiques, et même des actes de commerce isolés, mais dont l'exécution porterait sur une période d'assez longue durée devraient être regardés comme d'ordre professionnel (64).

Elle voit, par suite, des actes professionnels impossibles :

1° Dans des actes de commerce peu nombreux, mais périodiques;

2° Dans des actes de commerce isolés, mais dont l'exécution porte sur une période d'assez longue durée.

Autrement dit, la répétition des actes de commerce peut être plus ou moins grande, suivant la profession,

(64) Instruction 30 mars 1918, Art. 6.

et des opérations espacées peuvent être retenues par le Fisc, si elles sont importantes à la taxation.

Par application de ces principes, l'Administration estime que si des achats et des ventes de titres constituent pour un contribuable un moyen habituel de faire fructifier ses capitaux, les bénéfices qui en résultent sont des bénéfices commerciaux (65).

Pour la même raison, l'Administration taxe des recettes accidentelles, mais qui constituent des produits accessoires aux recettes professionnelles; indemnités allouées en justice à l'occasion d'une opération commerciale ou résultant d'une convention (66); intérêts alloués à l'occasion d'un marché de fournitures ou d'un marché de travaux publics, etc...

C'est surtout dans l'application de l'article 39 de la loi du 31 juillet 1925 relatif à la taxation des opérations des marchands de biens que nous constatons le particularisme des définitions du droit fiscal (67).

Dans les débuts de l'application de l'article 39, il semblait que l'Administration dût adopter la notion d'habitude du droit commun, exigeant d'une personne, pour qu'elle pût être considérée comme commerçante, la réalisation d'un certain nombre d'actes d'acquisition qui, par leur durée et leur répétition, leur feraient acquérir un caractère professionnel.

(65) Quest. N° 5912 de M. TAPPONIER, député, *J. O. Ch. Doc. Parl.* 19 janv. 1921, p. 35.

(66) *J. O.* 16 janv. 1929, 1^{er} oct. 1929.

(67) V. à ce sujet un article de M. Camille ROSIER, relatif à « L'article 39 de la loi du 31 juillet 1925 et la taxation des marchands de biens », in: *Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, octobre et novembre 1931.

L'Instruction n° 3860 de l'Administration de l'Enregistrement parlant des intermédiaires professionnels et des marchands qui achètent des immeubles en vue d'une revente de spéculation, dit que dans les deux cas, la loi ne vise que les opérations résultant d'un commerce habituel, que révélera la répétition fréquente des transactions « et n'atteint pas les opérations isolées ».

Mais, par la suite, l'Administration s'est refusée à accepter cette solution libérale; elle commença par faire une discrimination inattendue entre les marchands de biens simples particuliers et les marchands de biens sociétés.

En ce qui concerne les sociétés, le Fisc prétend qu'il y a habitude dès lors que la collectivité a pour objet l'achat et la revente des immeubles; par suite, il y a taxation à la cédule commerciale puisque les opérations en vue desquelles la société a été créée constituent par leur nature une spéculation industrielle et commerciale.

En conséquence, une société ayant pour objet des opérations immobilières, sera, ipso facto, considérée aux yeux du Fisc, comme commerçante et, de ce fait, assujettie aux formalités prévues par la loi du 13 juillet 1925, dès sa constitution et avant même qu'elle ait fait une opération immobilière.

L'examen de certaines décisions jurisprudentielles va nous éclairer à ce sujet.

Dans l'instance qui a motivé l'arrêt du Conseil de Préfecture de Nice du 17 octobre 1928, il s'agissait de savoir si une société anonyme constituée bien avant

le 13 juillet 1925 et qui avait limité ses opérations le 12 octobre 1925, pouvait repousser le principe de sa taxation à la cédule des B.I.C. sous prétexte que son but étant limité à la mise en valeur, la location ou la revente en totalité ou en partie d'un terrain dont elle était propriétaire à Nice, ainsi qu'à la construction d'immeubles sur ce terrain, la vente ou la location de ces immeubles, elle ne faisait pas d'opérations tombant sous le coup de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 qui ne frappe que les personnes achetant « habituellement » des immeubles en vue de les revendre.

La société intéressée, pour résister à la taxation, arguait en outre de ces faits :

1° Que sa forme commerciale ne devait pas modifier la nature de ses opérations qui avaient un caractère exclusivement civil;

2° Que le nombre des ventes ne devait pas non plus entrer en considération, un propriétaire d'immeubles pouvant vendre son patrimoine en bloc ou en détail sans devoir être considéré, pour ces faits, comme faisant des actes de commerce.

L'Administration répondit à cette argumentation que, par application de l'article 39, devait être considérée comme commerçante soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires, une société anonyme dont l'objet était d'acheter et de revendre des immeubles, alors même qu'elle n'avait effectué qu'une seule opération d'achat.

Dans cette dernière hypothèse, la situation fiscale de la Société ne change pas, même si l'objet social

est ultérieurement restreint à la mise en valeur, la location ou la revente, en totalité ou par parties, de l'immeuble acquis, et lorsque, en fait, sur l'immeuble acquis — en l'espèce un terrain — il est édifié une maison faisant l'objet de ventes par appartements.

Le Conseil de préfecture se prononça dans le même sens. « L'habitude d'acheter et de revendre, lisons-nous dans l'arrêté du 17 octobre 1928, résulte, au cas particulier, du seul examen des statuts de la société; la première opération effectuée a donc été habituelle, dès lors qu'elle rentrait dans le cadre normal des opérations prévues par les statuts ».

Il ressort nettement de cet arrêté que l'habitude, pour une société marchande de biens découle avant tout de ses statuts, dès lors qu'une première opération a été effectuée conformément à l'objet social.

Nous trouvons une solution identique dans un arrêté du Conseil de préfecture de Nice en date du 1^{er} février 1929 (68), qui considère que « la condition d'habitude requise par le législateur dans l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 pour entraîner, au regard de la loi fiscale, la qualité de commerçant, est née... avec la première opération effectuée, dès lors que celle-ci rentrait dans le cadre des opérations de spéculation prévues par les statuts ».

Dans un arrêté du Conseil de Préfecture de Nice en date du 7 janvier 1931, l'Administration a précisé son interprétation de la notion d'habitude : « Il y a lieu de considérer que le terme *habituellement* figurant

(68) V. également C. de Préf. de la Seine, 17 nov. 1930.

dans le texte de l'article 39 ne saurait s'entendre d'une autre façon que pour signifier que seraient assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires toutes les personnes ou sociétés qui ont pratiqué ou se proposent de pratiquer, dans un but de spéculation, une série d'opérations immobilières se traduisant aussi bien par un seul achat suivi de plusieurs reventes que par plusieurs achats suivis d'une revente unique pourvu que ces opérations en série comportent, dès l'origine, par publication, affiche, ou autrement, la preuve que la personne ou la société qui les a entreprises, a poursuivi une revente immédiate en vue de réaliser un bénéfice ».

Cette thèse administrative n'a sans doute pas rencontré l'approbation unanime des conseils de préfecture, et nous trouvons un certain nombre d'arrêtés qui rejettent la prétention du Fisc (69).

Quoi qu'il en soit, le Conseil d'Etat, le 16 janvier 1931, a consacré la doctrine admise par la majorité des conseils de préfecture, doctrine qui peut se résumer ainsi : Toute société, dont l'objet est l'acquisition et la revente des immeubles est considérée comme faisant habituellement ces opérations et par conséquent taxable à la cédula des B.J.C., même si elle n'a effectué en fait, qu'un seul achat conforme à ses statuts et suivi de plusieurs reventes.

En ce qui concerne la taxation des simples particuliers, l'habitude des opérations est appréciée non seulement en considération des achats d'immeubles,

(69) Conseil de Préf. de Seine-et-Oise, 27 déc. 1928.

mais surtout en fonction des reventes et de leurs modalités.

Ainsi en a jugé le Conseil de préfecture de Nice dans son arrêté du 26 mars 1930.

Deux particuliers avaient acquis indivisément, avec l'intention d'y édifier un immeuble de sept étages, un terrain sis à Antibes : l'édifice construit avait comporté quarante-six appartements qui furent vendus 2.150.000 francs.

Pouvait-on appliquer l'article 39 à un particulier qui n'avait réalisé qu'un seul achat, et qui avait revendu non seulement le terrain acheté, mais surtout les constructions qu'il y avait fait édifier, alors surtout que le prix du terrain ne représentait qu'une partie infime de la réaliénation ?

Le Conseil de préfecture a répondu en ces termes : « Au point de vue purement littéral, le terme « habituellement » se rapporte tant à achat qu'à vente (dans l'article 39); ainsi, à première vue, l'achat pour la revente et la répartition de ce tout paraît être exigé pour que la personne puisse être légalement assujettie à la taxe; mais cette interprétation aboutirait, en fait, à ce résultat que le but recherché par le législateur, qui est d'atteindre toute personne se livrant professionnellement à la vente des biens immobiliers, ne serait pas atteint : des opérations importantes, d'un caractère commercial spéculatif nettement établi échapperaient indûment à la taxe sur les bénéfices industriels et à la taxe sur le chiffre d'affaires ».

Une interprétation du terme « habituellement » conforme au vœu du législateur de 1925 ne saurait

s'entendre autrement, au dire du Tribunal, « que pour signifier que seront assujetties à la taxe toutes les personnes qui ont pratiqué, dans un but de spéculation, une série d'opérations immobilières se traduisant aussi bien par un seul achat suivi de plusieurs reventes que par plusieurs achats suivis d'une revente unique, pourvu que ces opérations en série comportassent dès l'origine, par publication, affiches ou autrement, la preuve que la personne qui les a entreprises a poursuivi une revente immédiate en vue de réaliser un bénéfice ».

Dans l'espèce qui nous intéresse, le Conseil de préfecture a reconnu que l'article 39 devait s'appliquer, et il a retenu comme raison d'imposition et le but spéculatif poursuivi par les contribuables et la publicité entreprise par eux.

Le Conseil de préfecture de Lyon réagit contre cette thèse extensive, par un arrêté du 15 mars 1929. Des termes de cet arrêté, il résulte que les personnes assujetties à l'article 39 doivent exercer habituellement la profession d'acheter des biens en vue de les revendre. Or, « un acte d'achat isolé... ne pouvait constituer l'habitude des achats en vue de revente, qu'exige l'article 39 comme condition nécessaire et suffisante pour attribuer à une personne la qualité de commerçante et l'assujettir par suite à la taxe sur le chiffre d'affaires ».

Quoi qu'il en soit, le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 6 mars 1931, a donné gain de cause à l'Administration.

Ainsi donc, pour le Conseil d'Etat, la notion d'habitude requise pour l'application de l'article 39 ne découle pas seulement, comme l'exige le texte, de la pluralité des achats d'immeubles en vue de la revente, mais aussi de la multiplicité des reventes afférentes à ces immeubles, même si ces immeubles ont été construits après l'achat du terrain (70). ou s'ils ont été considérablement accrus par des travaux de viabilité ou de construction.

Il pourra sembler étrange que nous ayons consacré des développements aussi importants à cette question de la taxation des marchands de biens; nous ne l'avons fait que pour donner une illustration du caractère original et particulier, de l'autonomie des notions du droit fiscal, en l'espèce de la notion d'habitude.

Il n'y a donc pas une notion unique de l'habitude uniforme pour tous les actes juridiques. La notion fiscale d'habitude est exorbitante de celle du droit commun, puisqu'elle peut découler de l'accomplissement d'un seul acte.

Cette notion fiscale d'habitude retient elle-même des éléments constitutifs différents suivant qu'il s'agit de sociétés ou de simples particuliers. Cela nous permet de mesurer ce qu'il y a de contingent dans les définitions du droit fiscal, la part très grande qui y est faite à l'appréciation des éléments de fait, et à l'intention des parties.

(70) V. *Supra* C. de Préf. de Nice, 26 mars 1930.

SECTION II

Appréciation quantitative de la matière imposable

Le revenu imposable à la cédula des B. I. C. n'est pas le revenu brut; certaines déductions doivent être opérées, qui donnent le revenu net de l'entreprise.

« Du total des recettes, lit-on dans l'Instruction du 30 mars 1918, doivent être retranchées, en vue de dégager le bénéfice obtenu, toutes les dépenses faites pour assurer le fonctionnement de l'exploitation, ou résultant des charges qui incombent à l'entreprise, que ces dépenses aient été payées ou que l'entreprise en reste débitrice. »

La notion qu'il faut se faire des « charges » du revenu (en prenant ce mot de « charges » dans son sens le plus vaste, et en l'appliquant également à l'entretien et à l'amortissement) est infiniment complexe. Quel est le discriminant qui permettra d'identifier ce qui constitue une « charge » du revenu, capable d'être isolée du produit brut pour nous donner le revenu net? On a coutume d'opposer les dépenses qualifiées « charges du revenu » à celles qui constituent un emploi du revenu. On dit : l'emploi du revenu, c'est l'utilisation d'un bénéfice; la charge du revenu, c'est au contraire la dépense professionnelle. L'emploi est un but, la charge n'est qu'un moyen.

Cette définition ne nous satisfait pas; c'est une tautologie qui n'éclaire en rien la question posée. En réalité, il ressort de l'examen de la doctrine administra-

tive et de la jurisprudence que ce à quoi il faut opposer les charges du revenu, ce sont :

- 1° Les pertes en capital;
- 2° Les dépenses étrangères à l'exploitation;
- 3° Les dépenses consacrées à l'extension de l'exploitation.

1° *Opposition des charges d'exploitation aux pertes en capital.* — La perte de tout ou partie du capital, perte qui figure au bilan, ne se retrouve pas au compte d'exploitation. Ainsi, elle ne vient pas diminuer le montant du revenu. Par conséquent, on ne saurait inscrire, à titre de charges déductibles, pour obtenir le bénéfice net de l'entreprise, les sommes représentant les pertes en capital d'une entreprise; ce n'est que par une exception, et en vertu d'un texte exprès du législateur qu'il peut être fait état des sommes représentant l'usure, la dépréciation des éléments consacrés à la production, et qui ont été acquis au moyen du capital engagé, par le procédé de l'amortissement. Mais il faut noter le caractère exceptionnel de cette opération.

2° *Opposition des charges de l'exploitation aux dépenses étrangères à l'exploitation.* — De même que ne doivent constituer des bénéfices imposables à la présente cédula que les produits qui ont leur origine directe et normale dans l'exercice de sa profession, de même ne doivent constituer des frais généraux déductibles que les dépenses ayant leur origine directe et normale dans l'exercice de la profession;

toutes autres dépenses, bien qu'elles puissent se rattacher plus ou moins habituellement à cet exercice normal, ne sont pas déductibles au titre des frais généraux.

Cette nécessité d'une connexité étroite entre la dépense et le revenu professionnel, nous amène à écarter en premier lieu toute dépense qui ne contribue pas directement et spécialement à la production du revenu. Ce sera le cas notamment des subventions allouées par un industriel ou un commerçant à des œuvres d'assistance ou de bienfaisance, dans la mesure où ces sommes ne correspondent pas à un supplément de salaires. Ce sera le cas également des versements faits au Trésor à titre de contribution patriotique, des dons faits par un exploitant à un hôpital (71). Les dépenses que nous venons de mentionner revêtent le caractère de libéralités volontairement consenties par l'exploitant, et non de charges nécessitées directement et spécialement par l'exploitation. Il n'y a pas, entre le fait de ces dépenses et la réalisation du revenu, un rapport étroit et immédiat de causalité.

Dans le même ordre d'idées, nous refuserons le caractère de charges du revenu à toutes les dépenses présentant un caractère personnel. Le Conseil d'Etat a jugé dans ce sens que les dépenses de réparation faites à l'habitation personnelle d'un des membres d'une exploitation ne constituent pas une charge de l'entreprise (72).

(71) C. E. 27 mai 1933. Recueil des Questions fiscales 1933, p. 1.

(72) C. E. 3 janvier 1932. Recueil des Questions fisc. 1932, p. 75.

De même les sociétés à responsabilité limitée qui, pour l'établissement de leur bénéfice net, peuvent déduire les appointements de leurs gérants, ne sont pas admises à déduire en outre l'impôt sur les traitements et salaires dont les dits appointements ont été frappés, cet impôt étant une charge personnelle des gérants (73).

La même solution doit être adoptée pour les sommes acquittées au titre de l'impôt sur les valeurs mobilières, ou de la taxe de transmission par une société pour le compte de ses membres. Ces impôts constituent des charges personnelles aux actionnaires, charges qu'il ne convient pas de déduire du montant du bénéfice imposable. (74).

Citons dans le même sens un arrêt du Conseil d'Etat qui refuse le caractère de charges déductibles aux primes payées par le propriétaire d'une entreprise commerciale, en exécution d'un contrat d'assurances sur la vie, alors même que la police aurait été remise en nantissement pour sûreté d'un prêt consenti dans l'intérêt de l'entreprise. Ce dernier fait ne modifie pas le caractère du contrat d'assurances, qui reste un contrat personnel au commerçant, et indépendant de son commerce, un contrat dont l'exécution n'est pas liée au fonctionnement de l'entreprise (75).

Parfois, la discrimination entre les dépenses stric-

(73) C. E. 11 décembre 1931. Recueil des Quest. fisc. 1932, p. 51.

(74) C. E. 8 janvier 1932. Recueil des Questions fisc. 1932, p. 75.

C. E. 19 février 1932. Recueil des Quest. fisc. 1932, p. 106.

(75) C. E. 5 février 1932. Recueil des Quest. fisc. 1932, p. 106.

tement professionnelles et les dépenses personnelles présentera une certaine complexité. Il y a en effet souvent une intime confusion entre l'exploitation productrice de revenus et la vie privée du contribuable, confusion qui dépend elle-même des conditions matérielles dans lesquelles celui-ci se livre à la dite exploitation.

Il conviendra de faire une ventilation entre la part de la dépense qui se rapporte à la satisfaction des besoins personnels de l'exploitant, et celle qui est consacrée à la production du revenu professionnel.

On aura un critérium précis des dépenses professionnelles et des dépenses personnelles, au cas d'une dépense qui disparaîtrait d'elle-même si le revenu correspondant n'existait pas. Par application de ce principe, ne seront pas admises comme charges déductibles les dépenses de nourriture, de logement, de vêtements; ce sont des dépenses qui doivent être effectuées, en dehors même de toute activité professionnelle, et qu'on ne saurait considérer comme une charge destinée à la production du revenu. Aucune connexité n'existe entre celles-ci, et telle ou telle catégorie particulière de revenu. Ce ne sont pas, comme le dit la jurisprudence, des charges nécessitées directement et spécialement par l'exploitation d'une source déterminée d'activité.

Les dépenses de cette catégorie ne peuvent être déduites (pour partie) que dans des cas exceptionnels, lorsqu'il serait démontré que ce sont les exigences de

l'exploitation en cause qui ont obligé le contribuable à leur donner une importance anormale (76).

De même, si un exploitant a, pour son service, un domestique, les gages qu'il lui donne ne constituent pas une charge déductible du bénéfice de l'entreprise, car le travail de ce domestique ne contribue pas directement et spécialement à la formation du bénéfice; même au cas où le contribuable prétendrait que s'il n'avait pas été absorbé par ses affaires, il aurait pu vaquer lui-même aux soins du ménage et se passer d'un auxiliaire, il serait facile de lui répondre que l'entretien du ménage est sans relation directe et spéciale avec l'exercice de sa profession, qu'il est nécessaire dans toutes les situations, et que, par suite, il n'est pas un moyen de réaliser le revenu, mais un des objets auxquels ce dernier doit pourvoir.

Il convient de remarquer, par ailleurs, que cette condition de connexité entre la dépense et la recette doit s'entendre d'une façon très large quant au temps, et de noter qu'il n'y a pas lieu de ne retenir comme charges déductibles que les dépenses faites pour un exercice envisagé, en vue de l'acquisition d'une recette dans le même laps de temps, et, par contre,

(76) Il convient de noter que la doctrine de l'Administration à cet égard est assez libérale. Si en principe la déduction pour frais professionnels n'est admise qu'avec preuves à l'appui, il convient toutefois « de ne pas refuser systématiquement d'admettre la déduction des frais de l'espèce pour le seul motif que leur montant n'est pas justifié par la production de documents probants, et il y a lieu, au contraire, d'en tenir compte, pour la fixation du revenu imposable, dans la mesure où les dépenses dont la déduction est demandée sont en rapport avec la nature et l'importance des opérations effectuées. » (Note de la Direction Générale du 24 mars 1926.)

d'écarter d'emblée toutes les dépenses qui ne seront rémunérées que par les recettes des années suivantes.

La doctrine administrative retient ainsi non seulement des dépenses et des recettes rigoureusement unies entre elles par un lien de cause à effet, mais aussi des recettes réalisées en contrepartie des dépenses supportées au cours d'une autre année, ainsi que des dépenses supportées en vue de recettes dont bénéficiera l'année suivante.

C'est dans ce sens large qu'il faut envisager la « déduction des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu » mentionnée dans l'article premier du décret du 17 janvier 1917.

3° Opposition des charges d'exploitation aux dépenses consacrées à l'extension de l'exploitation. —

Nous venons de voir que certaines dépenses pouvaient être déduites du bénéfice imposable, bien qu'elles fussent destinées à assurer des recettes qui ne seront perçues qu'au cours d'un exercice ultérieur. Mais, c'est là une règle qui ne saurait être admise sans limitation, car déduire indistinctement toutes les dépenses faites dans un but productif, ce serait admettre la déduction des placements véritables, des engagements de capitaux faits par le contribuable, et laisser à celui-ci la possibilité de ramener à zéro le montant des revenus réalisés par lui.

Aussi, convient-il de faire une distinction. Ne sont pas déductibles en bloc toutes les dépenses effectuées en vue de l'acquisition du revenu; seules parmi ces

dépenses sont déductibles celles qui ont strictement pour objet la réalisation effective du revenu, et c'est à cette idée que se rattache notamment la déduction des intérêts des dettes, celle des traitements et salaires, etc.; au contraire, il y a lieu de ne pas faire figurer parmi les charges ce que l'article premier du décret du 17 janvier 1917 appelle « les sommes dépensées pour donner une plus-value à l'outillage ou affectées à l'extension de l'entreprise », telles que les sommes engagées pour monter ou développer une entreprise commerciale, celles qui sont destinées à donner une plus-value ou une extension à l'entreprise.

Les sommes qui viennent ainsi accroître l'importance de la source productive présentent pour cette raison le caractère de dépenses en capital; ce sont en quelque sorte des placements de capitaux, et la notion même du compte d'exploitation suffit à les faire négliger (77).

Elles s'opposent donc nettement à celles consacrées à l'entretien et au fonctionnement de l'exploitation, et ne peuvent faire l'objet que d'un amortissement annuel.

La notion de charges étant ainsi délimitée, quelles sont les charges qui seront admises en déduction?

La loi du 31 juillet 1917 est très laconique à ce sujet : la base imposable est obtenue, dit-elle, « après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usa-

(77) C. E. 28 juin 1929. B. D. 1930, p. 36.

ges de chaque nature d'industrie ou de commerce ».

Le règlement d'administration publique du 17 novembre 1917 sur l'impôt général sur le revenu est plus explicite, et stipule dans son article premier, au nombre des charges déductibles du revenu brut, dans les exploitations industrielles et commerciales :

« Le loyer ou, si l'exploitant est propriétaire, la valeur locative... des propriétés immobilières occupées pour le besoin des exploitations ci-dessus mentionnées; l'intérêt des capitaux prêtés à l'entreprise...; les traitements, salaires et rétributions diverses payés aux employés, ouvriers et auxiliaires, ainsi que la valeur des avantages et des produits qui leur sont concédés en nature; le coût des matières premières, les frais généraux divers et les frais d'assurances; le loyer du matériel et des installations n'ayant pas un caractère immobilier, ou si l'exploitant en est propriétaire, les frais d'entretien et l'amortissement, en tenant compte de la nature et des conditions de l'exploitation, à l'exclusion des sommes dépensées pour donner une plus-value à l'outillage, et de celles affectées à l'extension de l'entreprise ou à la constitution des réserves... »

L'article II de l'Instruction du 30 mars 1918 donne une formule plus large et plus générale des charges déductibles en spécifiant que du total des recettes doivent être retranchées toutes les dépenses faites pour assurer le fonctionnement de l'exploitation ou résultant des charges qui incombent à l'entreprise, que ces dépenses aient été payées ou que l'entreprise en reste débitrice. »

Cette circulaire porte que lorsque l'exploitation a pour objet la vente des marchandises, les dépenses à déduire comprennent tout d'abord, s'il s'agit de marchandises achetées, le coût des marchandises, c'est-à-dire leur prix d'achat, majoré des frais accessoires de commissions, transports, assurances, etc., et, s'il s'agit de marchandises fabriquées, le coût des matières premières et des divers produits consommés, ainsi que les frais de main-d'œuvre, et autres frais spéciaux de fabrication. Le résultat de cette première déduction conduit à la détermination du produit brut de l'entreprise.

Du produit brut ainsi obtenu, pour les entreprises ayant comme objet la vente de marchandises, ou constitué, pour les autres entreprises, par le montant total des rémunérations acquises, il y a lieu de déduire, en outre, les frais généraux de l'exploitation : appointements et salaires des employés, commissions et courtage, frais d'expédition, de correspondance, de bureau, de publicité, dépenses d'entretien du matériel et du mobilier, frais d'éclairage et de chauffage; assurances contre l'incendie, les accidents et autres risques; impôts afférents à l'entreprise, etc...

Enfin, doivent être également déduits le loyer des locaux professionnels et du matériel, s'ils n'appartiennent pas à l'exploitant; et les intérêts des capitaux prêtés par des tiers à l'entreprise, sous une forme quelconque (souscription d'obligations, versements en compte courant, etc...) [78].

(78) Instruction du 30 mars 1918, art 11.

La circulaire du 31 janvier 1928 classe les frais et charges déductibles en quatre catégories :

1° L'ensemble des frais d'exploitation communément désignées sous le nom de « frais généraux ».

Il y a lieu de ranger sous cette rubrique :

Le loyer des locaux professionnels et du matériel, lorsqu'ils n'appartiennent pas à l'exploitant;

Les appointements et salaires des employés, les indemnités pour frais de route, et les commissions versées aux voyageurs, représentants et placiers, les courtages;

Les dépenses d'entretien, les frais d'éclairage et de chauffage des locaux professionnels;

Les dépenses d'entretien du mobilier commercial et du matériel de livraison;

Les frais d'expédition, de correspondance, de bureau, de publicité, les assurances contre l'incendie, le bris de glaces, les accidents de travail;

Les impôts afférents à l'entreprise (impôts sur les B. I. C., taxe sur le chiffre d'affaires, contributions des patentes, taxe pour frais de bourse et de Chambre de Commerce, droits de vérification des poids et mesures, taxe d'apprentissage, taxe sur les camions automobiles, taxe municipale sur les locaux professionnels, etc...

La circulaire précise que l'énumération qu'elle fait à l'article 21 des frais généraux régulièrement déductibles, n'est pas limitative, et qu'il y a lieu d'y ajouter notamment :

« Les frais de voyage ou de représentation exposés par le chef d'entreprise dans l'intérêt de son com-

merce, et justifiés par la nature ou l'importance de l'exploitation, les cotisations versées par l'exploitant aux syndicats ou Chambres syndicales qui groupent les professionnels de sa catégorie;

Les frais d'abonnement à des publications professionnelles, les versements faits à des œuvres fonctionnant dans l'intérêt du personnel, et qui peuvent être assimilées à un supplément d'émoluments;

2° La deuxième catégorie de dépenses déductibles, d'après la classification de l'Instruction du 31 janvier 1928, est constituée par les amortissements. Nous renvoyons le lecteur, en ce qui concerne cette matière, à nos développements ultérieurs;

3° Certaines pertes sont susceptibles d'entrer en déduction du bénéfice imposable. C'est le cas notamment des créances irrécouvrables, « lorsque des marchandises, porte l'Instruction, sont livrées payables à terme, le montant de la vente n'en est pas moins compris, au compte d'exploitation, dans le chiffre des ventes de l'exercice, au cours duquel l'opération a été effectuée. La livraison des marchandises a, dans ce cas, pour contre-partie, au lieu d'un encaissement d'espèces (constaté au compte « caisse ») une créance commerciale au profit du vendeur (inscrite au compte du client). Or, ces créances peuvent devenir irrécouvrables en cas de refus de paiement ou d'insolvabilité du débiteur.

Les pertes de cette nature doivent « en cas d'insuffisance des provisions, constituées pour y faire face, être imputées, jusqu'à due concurrence, aux résultats de l'exercice pendant lequel elles sont devenues définitives ».

Les pertes résultant de la vente d'objets autres que les marchandises doivent également être tenues pour des charges déductibles par réciprocité avec le principe qui prescrit de maintenir dans les éléments du bénéfice brut les gains réalisés, en cours d'exploitation, sur la cession des brevets et sur les ventes de mobiliers, de matériels et d'outillages usagés.

Pour les mêmes raisons de réciprocité, les pertes subies sur la négociation des valeurs mobilières doivent être retranchées du bénéfice brut. Il en est de même des moins-values affectant le portefeuille, lorsqu'elles résultent de l'application, à l'ensemble des valeurs possédées, des cours constatés au jour de la clôture de l'exercice;

4° La dernière catégorie de charges déductibles est constituée par les charges financières de l'entreprise, telles que les intérêts des capitaux prêtés par des tiers à l'entreprise, sous une forme quelconque.

Nous sortirions du domaine que nous nous sommes assigné, en étudiant l'une après l'autre ces diverses catégories de charges déductibles.

Nous nous bornerons donc à retracer l'évolution qui se poursuit depuis 1917, en ce qui concerne certaines charges de l'exploitation, en particulier.

Dans la catégorie des frais généraux proprement dits, notre attention sera retenue par la question de la déduction des traitements et salaires, attribués au personnel de l'entreprise.

Nous aurons à envisager à cet égard des difficultés de deux ordres :

1° Les unes tenant à la détermination du salaire;

2° Les autres tenant à la détermination du salaire; l'exploitant est-il fondé à déduire de son bénéfice imposable une somme représentative du travail qu'il fournit dans la gestion de son exploitation? Peut-il faire rentrer dans les charges de l'exploitation les sommes qu'il verse à sa femme et à ses enfants en rémunération des services qu'ils occupent dans l'entreprise? Quid des rémunérations accordées aux gérants des sociétés à responsabilité limitée? Quid des rémunérations perçues par les administrateurs d'une entreprise à titre de rétribution des fonctions spéciales qu'ils remplissent dans la direction ou la gestion de l'entreprise?

Dans la catégorie des frais généraux, nous insistons également sur la question de la déduction de la valeur locative des immeubles où fonctionne l'exploitation, sur celle de la ventilation des frais généraux de l'entreprise, en ce qui concerne notamment les frais généraux afférents au portefeuille.

La question des amortissements et celle des provisions nous retiendront assez longuement. De nombreux problèmes se posent en effet à cet égard : d'abord celui de la délimitation entre ces deux notions; puis certaines difficultés survenues du fait de la dépréciation monétaire, question du calcul de l'amortissement sur la base du prix de revient, ou sur celle du coût de remplacement des éléments immobilisés, question de la réévaluation des amortissements.

Enfin, nous envisagerons le problème de la déduction des sommes investies par des tiers dans l'exploitation.

§ I. — LA DÉDUCTION DES RÉMUNÉRATIONS ATTRIBUÉES
AU PERSONNEL DE L'ENTREPRISE

Parmi les dépenses déductibles du bénéfice brut, à titre de charges, figurent, au premier chef, les salaires attribués au personnel de l'entreprise. Ce point n'a jamais été contesté par personne. Néanmoins, un certain nombre de difficultés se présentent, qui tiennent soit à la détermination du salaire déductible, soit à la détermination du salarié.

A. — *Difficultés tenant à la détermination
du salaire*

Quand y aura-t-il « salaire déductible » ?

Et d'abord, dans quel sens devons-nous entendre le terme « salaire » ? Dans son sens restreint, ce mot désigne la rémunération qui, dans le contrat de louage de services, est accordée en contrepartie du travail fourni.

Dans un sens plus large, ce terme désigne génériquement toutes rémunérations d'un travail quelconque. Nous envisagerons le salaire au sens restreint du terme, c'est-à-dire en tant que rémunération fixe et forfaitaire des personnes ayant conclu avec l'entrepreneur un contrat de louage de services créant un lien de subordination de l'employé à l'égard du patron.

Peu importe l'expression dont on se servira pour désigner la rémunération du travail d'un employé, salaire, traitement, gages, solde, appointements; peu importe également la situation sociale du bénéfi-

ciaire, qu'il s'agisse du « directeur technique » chargé de diriger ou de surveiller l'exploitation industrielle ou commerciale de l'entreprise », ou du manoeuvre, en passant par les ouvriers qualifiés, les contremaîtres, les ingénieurs, les directeurs; toute rémunération accordée en considération du travail constitue une charge déductible pour l'établissement de l'impôt sur les B. I. C.

Le plus souvent, le salaire consiste exclusivement en une somme d'argent, mais à ce salaire en numéraire peuvent s'ajouter des prestations diverses, sous forme de logement, de chauffage. L'Instruction du 30 mars 1918 prescrit que toutes ces prestations en nature qui viennent s'ajouter au salaire en numéraire, peuvent être déduites des bénéfices imposables à la cédule des B. I. C.

Mais à côté de ces suppléments de salaire, qui ne soulèvent pas de difficultés, il existe un certain nombre d'institutions par lesquelles on s'est efforcé d'améliorer le régime du salariat, et sur la nature desquelles on a hésité.

Les prestations faites par l'exploitant à ses ouvriers en plus des rémunérations en numéraire auront-elles toujours le caractère de charges? Ne devront-elles pas parfois être réintégrées dans le montant du bénéfice imposable?

On peut poser ce principe qu'il n'y a certainement pas de charge quand les prestations faites par le patron dépendent uniquement de son bon vouloir.

Si le patron n'a pas pris d'engagement ferme, s'il prétend distribuer ses largesses en toute liberté, quand

il le veut et dans la mesure seulement où il le veut, il n'est pas fondé à déduire de son bénéfice imposable les sommes ainsi versées. Ces prestations ne constituent pas une charge du revenu, mais un moyen de l'utiliser.

Au contraire, si nous nous trouvons en présence de versements résultant d'un engagement plus ou moins formel du patron, la situation change, et nous sommes en présence de charges du revenu.

Nous ne pouvons pas examiner l'une après l'autre les institutions destinées à améliorer le régime du salariat; nous nous bornerons à dégager les solutions qui ont été admises pour les deux plus importantes : la participation aux bénéfices et les allocations familiales.

1° *La participation aux bénéfices.* — Appelée à statuer sur la nature de la participation aux bénéfices, la Commission supérieure des bénéfices de guerre émit l'idée que le sort à faire aux participations dépendait de l'importance de leur taux.

A son avis, devaient être en général considérées comme suppléments de salaire, et non imposables, les participations dont le montant ne dépassait pas 10 % du bénéfice net (79).

Pour la part des bénéfices attribués au personnel en plus de ces 10 %, la Commission estimait qu'on ne pouvait plus parler de supplément de salaire, qu'il s'agissait plus exactement d'une distribution de béné-

(79) En général, mais certaines décisions n'admettent qu'un taux bien moindre. (Déc. n° 415 du 22 octobre 1921.)

fices, l'accessoire, pour conserver ce caractère, ne pouvant avoir trop d'importance par rapport au principal.

An aurait pu adopter cette théorie en matière d'impôts sur les B. I. C.; rien ne s'y opposait, puisqu'elle s'appuyait uniquement sur des considérations générales étrangères au caractère exceptionnel de la contribution sur les bénéfices de guerre; mais c'est pour une solution beaucoup plus simple et libérale que se prononça l'Administration : toute la portion des bénéfices revenant aux salariés est une charge déductible de l'entreprise; en revanche, elle constitue pour le salarié un supplément de salaire imposable à la cédule des traitements et salaires.

Nous lisons dans l'Instruction administrative du 30 mars 1918 que « les participations allouées à son personnel par un industriel ou un commerçant exploitant seul une entreprise sont à distraire sans exception du bénéfice imposable ».

Par l'expression « sans exception », le rédacteur de l'Instruction a arrêté, dès le principe, toute contestation.

Aussi, nous ne croyons pas qu'il y ait eu jamais de controverse sur ce point. Le fisc aura d'ailleurs soin de vérifier si une société effective ne se dissimule pas sous les apparences d'un louage de services; dans ce cas, évidemment, il ne s'agirait plus pour l'ouvrier, d'un salaire, mais d'une distribution de bénéfices soumise à l'impôt.

2° *Les allocations familiales.* — En ce qui con-

cerne ces rémunérations, et leur traitement fiscal, la solution se déduit nécessairement du parti que l'on prend quant à leur nature juridique. Certains y voient, en effet, une pure libéralité dépendant du bon vouloir du patron, d'autres y voient un véritable complément de salaire, donc une charge déductible.

Quelle est l'opinion du fisc à cet égard?

Il semble résulter d'un certain nombre de décisions de la Commission supérieure des bénéfices de guerre et de la jurisprudence du Conseil d'Etat que les allocations familiales doivent être considérées comme un complément de salaire, donc comme une charge de l'entreprise (80).

D'ailleurs, le législateur et l'administration fiscale ont fait preuve d'une grande générosité à l'égard de cette institution, en décidant de n'imposer les allocations familiales à aucune des deux cédules : le patron peut les déduire de son bénéfice imposable, l'ouvrier n'a pas à les compter dans son salaire.

En résumé, nous pouvons conclure avec M. Roger PICARD (81) que « tous les gains qui résultent d'une clause du contrat de travail ou d'un usage constant de la profession, deviennent un salaire véritable, dès que, par leur généralité ou leur persistance, ils ont pris un tel caractère de certitude que l'ouvrier a dû y compter et les faire entrer en ligne de compte dans l'évaluation de ses ressources », et qu'en conséquence

(80) Voir notamment C. E. 1^{er} février 1929, in *Répertoire de jurisprudence du Comité central des Houillères de France*. Avril 1929, n° 810.

(81) Roger PICARD : *Le salaire et ses compléments. — Allocations familiale, Assurances sociales.* — Paris, Marcel Rivière, 1928.

ils doivent au point de vue de leur traitement fiscal, suivre le sort du salaire lui-même.

B. — *Difficultés tenant à la détermination du salarié*

Après avoir étudié les difficultés qui s'opposent quant à la détermination du salaire déductible, il convient d'examiner maintenant les difficultés spéciales tenant à la détermination du salarié.

En effet, s'il est légitime que l'entrepreneur déduise de la base imposable les salaires qu'il verse à ses employés, on peut se demander s'il n'est pas lui-même fondé à s'attribuer un salaire en rémunération du travail qu'il accomplit, salaire qui viendrait en déduction du bénéfice imposable à la cédule des B. I. C., sauf à être repris pour être imposé à la cédule des traitements et salaires.

De même, dans beaucoup de cas, la femme ou les enfants de l'exploitant auront un emploi plus ou moins important dans sa propre entreprise; souvent, dans le petit commerce, ils seront les seuls employés. Devra-t-on admettre que les sommes rémunérant ces services soient passées par frais généraux pour l'établissement de l'impôt sur les B. I. C.?

Le problème ne se posant pas de la même façon pour le commerçant, sa femme ou ses enfants, ou pour certaines formes sociales, nous étudierons successivement ces situations différentes.

1° *Situation fiscale des rémunérations prélevées par l'exploitant sur ses bénéfices en représentation des services qu'il rend à l'entreprise.* — La plupart du

temps, les chefs d'entreprises industrielles et commerciales font figurer dans leur comptabilité, parmi les charges de leurs entreprises, une somme représentant leurs appointements, ou, plus exactement, la rémunération de leur travail, calculée d'après le taux du salaire qu'ils auraient pu obtenir en louant leurs services à autrui.

Cette pratique trouve faveur auprès de certains économistes (82).

Depuis J.-B. SAY, en effet, on distingue la qualité d'entrepreneur de celle de capitaliste, même lorsqu'elles sont confondues dans la même personne. Il est donc logique de distinguer la rémunération de l'entrepreneur comme capitaliste et sa rémunération comme entrepreneur. La même séparation doit se faire aussi entre le salaire du travail de l'entrepreneur et son profit. L'intérêt d'une telle discrimination du profit se manifesterait surtout au point de vue fiscal : l'impôt sur les B. I. C. venant frapper le profit *stricto sensu*, l'impôt sur les traitements et salaires atteindrait la rétribution du travail de l'entrepreneur, l'impôt sur le revenu des créances la rémunération de son capital.

Que faut-il penser d'une telle pratique, et doit-on admettre comme légitime la déduction d'appointements rémunérant le travail de l'exploitant, pour l'établissement de l'impôt sur les B. I. C. ?

Sur cette question, nous donnerons d'abord la réponse de l'Administration et de la jurisprudence.

(82) Cf. PERREAU. — Cours d'Economie politique, tome II, p. 700.

Nous verrons ensuite les doléances des commerçants et ce qu'il faut en penser.

L'Administration et la jurisprudence ont constamment été d'accord pour déclarer que les sommes affectées par le chef d'entreprise à la rémunération de son propre travail sont imposables à la cédula des B. I. C. L'Instruction administrative du 30 mars 1918 (83) déclare que : « Les intérêts des capitaux que l'exploitant a personnellement engagés dans son entreprise et les appointements qu'il prélève à titre de salaire de son travail personnel sont généralement considérés dans les usages du commerce comme des charges de l'entreprise. Sans discuter l'exactitude de ce point de vue, on doit rappeler que le législateur a incontestablement entendu assujettir à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux l'ensemble des profits que le contribuable retire de l'exercice de sa profession, et qui proviennent à la fois de la mise en valeur de ses capitaux, de son activité personnelle et des résultats de ses spéculations. C'est précisément à raison du caractère mixte de ces profits que la loi leur applique un taux d'impôt (4,50 %) intermédiaire entre celui qui frappe les revenus des capitaux (5 %) et celui qui atteint les revenus du travail (3,75 %). Il ne peut être question de retrancher du bénéfice imposable ni l'intérêt alloué au capital de l'exploitant, ni les prélèvements que celui-ci effectue, pour la rémunération de son travail personnel, sur le produit de son exploitation ».

Nous trouvons, dans cette longue citation, à la fois

(83) Instruction administrative du 30 mars 1918, n° 12.

la solution de principe adoptée une fois pour toutes par l'administration et l'argument qui sera toujours invoqué contre la déduction d'un salaire pour le chef d'entreprise.

C'est le caractère mixte des revenus des professions industrielles et commerciales qui a nécessité la création d'une cédule spéciale, et le jour où lui échapperaient les revenus provenant du travail de l'exploitant pour être imposés à la cédule des traitements et salaires, cette cédule intermédiaire perdrait sa raison d'être.

Un arrêt du Conseil d'Etat du 26 janvier 1923 (84) confirme d'ailleurs cette thèse de l'Administration; il s'appuie sur ce que « le bénéfice net envisagé par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 doit s'entendre de l'ensemble des profits que le contribuable retire de l'exercice de sa profession; que le travail de l'industriel directement intéressé à la prospérité de l'exploitation est rémunéré par ce bénéfice net, et que les émoluments qu'il s'attribue ne peuvent être regardés comme constituant une charge effective de l'entreprise.

On a fait grief à la solution administrative qui écarte la déduction d'un prélèvement pour le traitement personnel de l'exploitant, de conduire à une injustice : « Le tarif de l'impôt sur les B. I. C., dit-on (85), est le même, tant pour l'exploitant isolé qui ne peut déduire le prélèvement qu'il s'octroie, que pour la société qui paie des employés. Qu'on soit

(84) DALLOZ Pér. 1923, III, 65. Même sens C. E. 13 mars 1925.

(85) RAMIN. — Bénéfices et bilan au point de vue fiscal, p. 56-58.

dans l'impossibilité de travailler et qu'on emploie une personne pour gérer son entreprise, le traitement de ce gérant sera, sans critique de personne, considéré comme une charge de l'établissement. Le travail fourni par l'exploitant lui-même ne mérite-t-il pas rétribution?

A cela, nous pouvons répondre qu'il y a, dans les hypothèses opposées l'une à l'autre, des situations juridiques très distinctes qui exigent des traitements fiscaux différents.

L'exploitant qui paie des intérêts, rembourse des créances, paie des salaires, acquitte des charges juridiques *réelles*, de l'entreprise.

Au contraire, lorsqu'il met dans l'affaire ses capitaux et son activité, il s'évite ces charges et allège d'autant son fonds de roulement et son passif, mais, en compensation, il soumet son fonds et son travail aux chances et aux risques de l'exploitation, et ne saurait, en conséquence, en attendre une rétribution forfaitaire.

Que pensent les commerçants de cette situation? En général, ils considèrent qu'ils sont victimes d'une injustice, et demandent que la loi soit modifiée dans un sens conforme à leurs réclamations, par la déduction, préalablement à toute imposition, à la cédula des B. I. C., d'une somme représentant la rémunération raisonnable de leur travail.

Pour appuyer leurs revendications, ils invoquent, en faveur de la déduction, outre les usages de la comptabilité commerciale, certains textes législatifs,

en particulier les articles 8, 474 et 585 du Code de Commerce (86).

Au Parlement, la thèse des commerçants a trouvé de nombreux défenseurs. Nous ne pouvons pas faire l'exposé de toutes les interventions qui se sont produites en ce sens tant à la Chambre qu'au Sénat. Toutes ces interventions réclamaient, au nom de la justice, la déduction d'un salaire pour le chef d'entreprise, ou, plus fréquemment, un abattement à la base.

Au cours de la discussion de la loi de Finances de l'exercice 1929, alors qu'il s'agissait des rémunérations allouées aux gérants associés des Sociétés à responsabilité limitée, M. Jean Goy a déclaré qu'il était tout prêt à admettre la déduction d'un salaire pour ces gérants, si l'on autorisait le commerçant individu à bénéficier de la même mesure. Il appuyait son argumentation sur ce que le commerçant qui donne tous ses biens en garantie à ses créanciers mérite au moins d'être aussi bien traité qu'un gérant associé qui limite sa responsabilité à une partie peut-être infirme de sa fortune.

De même, quand fut discuté l'article 5 exonérant les petites cotes, plusieurs amendements ont été dé-

(86) L'article 8 ordonne au commerçant de faire figurer, mois par mois, dans son livre journal, les sommes qu'il a employées à ses dépenses de maison. — L'article 474 permet d'accorder au failli pour lui et sa famille des secours alimentaires prélevés sur l'actif de la faillite. — Enfin, l'article 585 exige que soit déclaré banqueroutier simple le commerçant failli dont les dépenses personnelles ou de maison sont jugées excessives. — Nous avouons ne pas voir comment on peut se fonder sur ces textes pour déclarer que le travail du commerçant doit être rémunéré par un salaire figurant aux frais généraux.

posés, tendant à faire bénéficier le commerçant d'un abattement à la base, équivalent à celui qui existe pour les revenus du travail. L'argumentation invoquée se réduisait à ceci : le commerçant est un travailleur comme les autres, donc il a droit à un traitement fiscal équivalent. Raisonnement assez faible par lequel il est permis de ne pas se laisser convaincre.

Quoi qu'il en soit, le législateur a, en ce qui concerne l'abattement à la base, donné satisfaction partielle aux commerçants, par les dispositions de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1929, établissant un régime de dégrèvement pour les petites entreprises.

Quant à la déduction d'un salaire pour le chef d'entreprise, ni les principes fondamentaux de notre système d'impôts cédulaires ne nous autorisent à le pratiquer, ni l'intérêt même du commerçant n'encourage à le demander pour lui.

2° *La déduction des rémunérations accordées par l'exploitant à ses enfants travaillant avec lui.* — En ce qui concerne la déduction du salaire des enfants, l'Administration s'est toujours montrée libérale.

Au moment de la discussion de la réforme fiscale, en 1908, M. CAILLAUX, ministre des Finances de l'époque, déclarait : « Toutes les fois qu'un emploi véritable sera effectivement occupé par la femme ou l'enfant de l'industriel, alors qu'à leur défaut il devrait être occupé par une autre personne, leur salaire devra être déduit; et si le salaire n'est pas versé, on déduira une somme représentative ». De ce texte, il semble ressortir qu'une seule condition est exigible pour la

déduction, à savoir que l'emploi soit effectivement tenu, que l'enfant remplace réellement un employé qui, sans ce concours, devrait être embauché.

Mais il résulte d'autres réponses ministérielles, que la déduction du salaire de l'enfant exige certaines conditions. A la séance du 18 juin 1908, M. CAILLAUX déclarait : « Evidemment, si un enfant est un employé véritable du père, un employé payé, ayant un traitement réel, et contribuable lui-même, il est bien entendu que le salaire de l'enfant doit être déduit des frais généraux, asuf à être repris par ailleurs, à titre de salaire, s'il se trouve dans les conditions des salaires atteints par l'impôt. »

Nous voyons apparaître ici une nouvelle condition : versement effectif d'une somme par le père à l'enfant, transfert d'une somme du patrimoine du père à celui de l'enfant employé. Il est difficile de contester le bien-fondé de cette nouvelle exigence : si, en effet, le salaire n'est pas payé à l'enfant, on ne peut pas dire qu'il y ait charge de l'entreprise. Le chef d'entreprise fait l'économie d'un employé, et réalise un bénéfice supplémentaire.

Mais, dira-t-on, il est facile à l'exploitant de faire à son enfant un paiement fictif, et de reprendre le salaire qu'il lui a versé. Contre cela, le fisc ne peut rien, et d'ailleurs, l'utilisation par l'enfant des sommes que lui verse son père, en rémunération de son travail, constitue un fait nouveau qui ne nous intéresse en rien. Le père seul est imposable à la cédula des B. I. C., à moins que son fils soit son associé, et l'utilisation par le fils des sommes à lui versées dépasse le cadre du contrôle du fisc,

3° *La déduction des rémunérations allouées par un exploitant à sa femme, travaillant dans son entreprise.*

— Une des questions les plus délicates qui se soient posées est celle des appointements alloués par un exploitant à sa femme, non commerçante elle-même, mais prêtant son concours à l'entreprise.

Ces appointements constituent-ils, au point de vue fiscal, une charge d'entreprise?

En matière de contributions sur les bénéfices de guerre, la solution, hésitante d'abord, s'était précisée dans le sens de l'affirmative..

Primitivement, la Commission supérieure avait décidé que les appointements payés à la femme de l'exploitant ne devaient pas être admis en déduction, sauf s'ils résultaient d'une convention écrite et s'ils figuraient sur les livres (87).

Elle appuyait sa thèse du raisonnement suivant : les sommes affectées aux dépenses de maison du contribuable constituent un élément du bénéfice imposable; or, les appointements alloués par l'un des époux à l'autre, étant employés aux besoins du ménage, ils ne sauraient être retranchés du bénéfice de l'exploitation.

L'Administration admit cette thèse, et le ministre des Finances déclara qu'on ne pouvait considérer « comme constituant une charge effective, pour un commerçant, les émoluments qu'il attribuait à sa femme (88) ». Sur le pourvoi des contribuables, le Conseil d'Etat rejeta la prétention du fisc, « considérant que les sommes allouées à la femme d'un associé, non associée elle-

(87) Décisions des 6 juillet 1917, 5 octobre 1917.

(88) *J. O.* 1919, p. 1838.

même, ont le caractère d'un véritable salaire, dans la mesure où elles correspondent à un travail réellement fourni par la bénéficiaire, que, dans ce cas, elles constituent une charge de l'entreprise de nature à être admise en déduction dans le calcul du produit net (89). »

Cette thèse, confirmée dans un arrêt du 7 août 1920 (90), fut adoptée par l'Administration, et le ministre des Finances reconnut que, « conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, les sommes effectivement allouées par un commerçant à sa femme, avaient le caractère d'un salaire, et constituaient, par suite, une charge de l'entreprise susceptible d'être admise en déduction, pour la détermination du bénéfice net, lorsque, et dans la mesure où elles correspondaient à un travail réellement fourni par la bénéficiaire (91). »

A part quelques divergences exceptionnelles, la Commission supérieure des Bénéfices de Guerre et l'Administration se rallièrent en définitive à la thèse du Conseil d'Etat, et l'on aboutit à cette règle, que le salaire alloué en espèces par un contribuable à son épouse était déductible, en matière de contributions sur les Bénéfices de guerre, si la femme n'était pas elle-même commerçante.

Allait-on adopter une pareille solution en ce qui concerne l'impôt sur les B. I. C. ? L'examen des travaux préparatoires de la loi du 31 juillet 1917 semble permettre de répondre par l'affirmative.

(89) C. E. 30 mai 1919, 3^e esp., LEBON, p. 493, 1919.

(90) C. E. 7 août 1920, 3^e esp., LEBON, p. 860, 1920.

(91) *J. O.*, p. 1541, 1920.

Après avoir d'abord hésité sur le principe de la déduction des sommes accordées par le mari à la femme en représentation de son travail, et avoir méconnu que « cette collaboration imprécise (92) » pût donner lieu à l'attribution d'un salaire, le Ministre des Finances déclara que « toutes les fois qu'un emploi véritable sera effectivement occupé par la femme, alors qu'à son défaut, il devrait être occupé par une autre femme, son salaire devra être déduit (93). » Il renouvela ces déclarations dans la séance du 6 juillet 1908, et précisa que le salaire déductible devrait être déterminé par « comparaison avec celui d'un employé remplissant des fonctions analogues dans un magasin voisin. »

Il semble qu'après ces déclarations formelles, la question de la déduction du salaire de la femme de l'exploitant n'eût dû soulever aucune difficulté dans son principe, au moment de la mise en application de la loi du 31 juillet 1917, et pourtant, dès 1919, l'Administration, prenant position contre ce principe, refusait de considérer comme une charge déductible les émoluments qu'attribue un mari à sa femme « parce que celle-ci vit avec lui et n'a pas d'intérêts distincts des siens (94). »

Elle maintint cette manière de voir jusqu'en 1924 (95). A cette époque, et sans doute sous l'influence des décisions du Conseil d'Etat, rendues en matière de

(92) Cf *J. O.* 18 juin 1908, p. 1261.

(93) *J. O. Doc. Parlement.*, 29 juin 1908, p. 1417.

(94) Rép. du Ministre des Finances à une question du 28 janvier 1919.

(95) Voir réponse à la question N° 7767, posée le 26 février 1921, par M. DURAND-BECHET, député.

contributions sur les bénéfices de guerre, on note un changement d'opinions. Répondant à une question posée par M. INGHELS, député, le ministre déclara que « d'après la jurisprudence du Conseil d'Etat, les sommes effectivement versées par un commerçant à sa femme, ou, pour une société en nom collectif, à la femme d'un associé, non associée elle-même, ont le caractère d'un salaire, et constituent, par suite, une charge de l'entreprise, susceptible d'être admise en déduction du bénéfice brut, pour l'assiette de l'impôt sur les B. I. C., lorsque, et dans la mesure où elles correspondent à un travail réellement fourni par la bénéficiaire (96). A ce moment, nous notons donc une complète identité de la jurisprudence, en matière de contribution sur les bénéfices de guerre et d'impôt sur les B. I. C., et l'Administration rappelle aux contrôleurs, dans son instruction du 31 janvier 1924, que, « si la femme de l'exploitant fait partie du personnel salarié de l'entreprise, les émoluments qui lui sont versés au même titre qu'aux autres employés, peuvent également rester compris dans les frais d'exploitation. »

Des différentes réponses ministérielles qui ont été données, il résulte que trois conditions sont nécessaires pour que la déduction puisse avoir lieu :

a) La femme doit faire partie du personnel salarié de l'entreprise; sa qualité de salariée ne doit pas être fictive, mais doit répondre à l'occupation effective d'un emploi dans l'exploitation de son mari.

(96) Cf même sens, rép. à une question n° 21336 posée par M. AIGUIER, député, du 31 mars 1924, *J. O.*, p. 2212. }

b) Le salaire doit être effectivement remis, c'est-à-dire qu'il ne suffit pas qu'il soit inscrit aux frais généraux, sans jamais être attribué à la femme.

c) Le salaire doit correspondre à la nature de l'emploi, c'est-à-dire qu'il ne doit pas être exagéré.

L'attitude libérale du fisc se modifiait brusquement en 1927, sans que rien pût le faire présager. M. Henry PATÉ, député, avait demandé au Ministre des Finances si le contrôleur des contributions pouvait refuser d'admettre que fussent passés par frais généraux les salaires alloués par un exploitant à sa femme, en rémunération d'un travail effectif, lorsque le fonds de commerce avait été acheté au nom du mari et de la femme mariés sous le régime de la communauté. Le Ministre répondit que, « dès lors que la femme est co-propriétaire du fonds exploité en commun, elle ne peut être considérée comme faisant partie du personnel salarié de l'entreprise, et ses appointements doivent être distraits des charges de l'exploitation (97). »

C'était marquer de manière implicite que la déduction ne serait pas possible, si les salaires étaient attribués à une femme commune en biens.

Cette nouvelle thèse fut d'ailleurs précisée dans une autre réponse ministérielle ainsi conçue : « Il avait paru primitivement, dit le Ministre, que la jurisprudence rendue en matière de contributions sur les bénéfices de guerre, relativement à la déduction de la rémunération du travail fourni par la femme, pourrait être étendue à l'impôt sur les B. I. C., mais les

(97) *J. O.* 1927, p. 3945.

« abus » auxquels cette extension a donné lieu ont provoqué un nouvel examen de la question, à la suite duquel il semble que la déduction dont il s'agit ne devait être admise que si, entre autres conditions, la femme faisait effectivement partie du personnel salarié de l'entreprise. Et cette situation n'est susceptible de lui être reconnue que dans le cas où le mari recueille la totalité des produits de l'exploitation, ce qui ne peut se produire que lorsque les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté (98). »

Cette théorie, qui subordonnait la déduction du salaire de la femme de l'exploitant au régime matrimonial adopté, provoqua une vive réaction dans le monde des affaires, et, notamment, dans le petit et moyen commerce. Elle donnait lieu à des critiques sur différents points :

a) Envisagée sous l'angle juridique, et par rapport aux principes du droit civil, elle était d'une légitimité discutable. Dire, en effet, que les appointements alloués par un mari à sa femme travaillant dans son entreprise, doivent être exclus des frais généraux quand ces époux sont mariés sous le régime de communauté, et pour la raison qu'il existe entre eux une co-propriété, est en contradiction formelle avec les principes du droit civil et la jurisprudence, qui s'opposent à ce que la femme commune en biens puisse être considérée comme co-proprétaire avec son mari, ou associée de ce dernier (99).

(98) *J. O.* 31 octobre 1928, p. 2494. Réponse du Ministre des Finances à une question posée par M. Jean JADE, député.

(99) V. en ce sens *C. Cassation* 9 août 1851, 7 février 1860, 13 novembre 1860, 7 mars 1888, 8 décembre 1891, S. 1892-I-293. — *Doc. Parlem.* 1892, 1-117; 5 mai 1908, D. P. 1909, 1-20.

Soutenir, par ailleurs, que la femme puisse être considérée comme une salariée, uniquement dans les régimes exclusifs de communauté, est également une allégation dont la base juridique est discutable. Un jugement du Tribunal civil d'Auxerre (100) a décidé, en effet, qu'il n'était pas possible qu'un véritable salaire fut alloué par une femme séparée de biens à son mari, qui la secondait dans l'exploitation de son fonds.

En somme, et par rapport aux principes du droit civil et de la jurisprudence, le critérium de l'Administration semble manquer de fondements solides.

b) Du point de vue fiscal, la théorie de l'Administration ne semble pas justifiable. L'impôt sur les B.I.C. frappe les bénéfices d'une exploitation en la personne de son chef. Or, dans la détermination de la matière imposable, il y a lieu de faire deux parts : tout ce qui représente la rémunération du travail personnel de l'exploitant ou des fonds qu'il a engagés dans l'entreprise doit être considéré comme taxable; au contraire, tout ce qui a le caractère d'une charge, et notamment les sommes prélevées sur les bénéfices, par des personnes autres que l'exploitant, doit être exclu, pour l'établissement de la base de l'imposition. Il ne peut y avoir de doute sur le caractère du salaire alloué à la femme. Dès l'instant qu'elle occupe un emploi effectif dans l'entreprise de son mari, et qu'elle reçoit effectivement une somme qui représente la rémunération de son travail, la femme peut être considérée comme

(100) Tribunal Civ. d'Auxerre, 4 décembre 1901. D. P. 1903, V. 464.

salariée; et la somme qui lui est allouée a bien le caractère d'une dépense déductible.

c) Discutable du point de vue juridique, la théorie de l'Administration apparaît de plus regrettable du point de vue social. Au cours des débats sur la loi de finances de 1929, la question fut évoquée, et M. ROLLIN, député, fit remarquer au Ministre qu'il était « antisocial, pour ne pas dire davantage, de donner une sorte de prime au régime dotal, ou de séparation de biens, qui est le régime le moins conforme à la tradition française, mettant ainsi en état d'infériorité, par rapport aux femmes mariées sous d'autres régimes, la femme commune en biens (101). »

d) Enfin, il semble que ce critérium, tiré du régime matrimonial, est en désaccord avec la lettre de la loi, qui n'en fait aucune mention, et ne contient aucune disposition à ce sujet.

Pour justifier la rupture de l'Administration avec la jurisprudence antérieure, il ne peut y avoir que des considérations de fait, et c'est le souci très légitime d'éviter les abus auxquels le Ministre a fait allusion, qui a amené le fisc à cette nouvelle discussion.

Mais la solution radicale donnée par l'Administration pour remédier à des difficultés d'appréciation exacte du travail de la femme et des rémunérations qui lui sont accordées est excessive, et dépasse le but à atteindre.

Quoi qu'il en soit, le Conseil d'Etat, par un arrêt du 25 juillet 1929 (102), se rangeait à la thèse de l'Admi-

(101) *J. O.* 10 décembre 1928, p. 3558.

(102) *S.* 1929-3-122. V. également dans le même sens les arrêts

nistration, et décidait qu'en raison des « conditions » dans lesquelles les époux exploitent un commerce et par suite de l'« étroite communauté d'intérêts » existant entre eux », la somme allouée par l'exploitant à sa femme à titre de salaire, en rémunération du travail fourni par elle dans l'exploitation de son entreprise, ne saurait constituer une charge définie de l'entreprise pouvant être inscrite avec précision dans les dépenses d'exploitation, et, par suite, n'est pas susceptible d'être déduite des bénéfices servant de base au calcul de l'impôt sur les B. I. C.

Il est intéressant de noter la formule générale employée par le juge administratif, pour appuyer sa décision : « étroite communauté d'intérêts existant entre les deux époux ».

L'arrêt ne dit pas que ce soit tel ou tel régime matrimonial qui motive la solution par lui adoptée. La communauté d'intérêts entre époux ne résulte pas tant du régime matrimonial adopté par eux que du fait même du mariage. Mais cette étroite communauté d'intérêts qui empêche de déduire du bénéfice brut le salaire payé à la femme n'existe-t-elle qu'autant que le régime matrimonial adopté est un régime de communauté, ou bien a-t-elle lieu quel que soit le régime matrimonial des époux ? C'est là ce que le juge administratif, dans sa circonspection habituelle, ne précise pas.

du 4 avril 1930, 16 mai 1930. — Recueil des Questions fiscales 1930, 190, du 30 octobre 1931. — Recueil des Questions fiscales, janvier 1932, p. I. — C. E. 24 décembre 1931. — Rec. Quest. fisc. 1932, p. 52. — C. E. 22 avril 1932, Rec. Quest. fisc. 1932, p. 158.

Cette jurisprudence et l'application qui en a été faite par le Service des Contributions directes ont soulevé de véhémentes protestations de la part des intéressés.

Lors de la discussion du budget général de l'exercice 1930-1931, les groupements commerciaux soulevèrent au Parlement un mouvement d'opinions contre la thèse administrative.

La Commission des Finances de la Chambre, très favorable à cette réforme, proposa de rectifier l'article 15 des lois codifiées par la disposition suivante : « Lorsque le bénéfice net n'excède pas 20.000 francs, le montant de l'impôt est réduit de 20 % pour le chef d'entreprise dont le conjoint travaille exclusivement avec lui. »

Le Gouvernement, favorable également à cette réforme, était en désaccord avec la Chambre sur l'opportunité de son vote immédiat. La Chambre évaluait à 20.000.000 de francs la charge de ce nouveau dégrèvement; le Gouvernement à 60.000.000 de francs, et ce chiffre semble être plus près de la vérité; le Ministre des Finances, ne croyant pas possible d'imposer une telle charge au budget, s'opposa à son vote, et sa résistance amena la chute du premier cabinet Tardieu. [17 février 1930] (103).

Le nouveau Cabinet accepta la proposition de la Commission des Finances, qui est passée dans l'article 8 de la loi du 31 mars 1930.

Cette disposition n'apporte pas une solution directe à la question de la déduction du salaire de la femme de l'exploitant; elle est tout à fait étrangère à la question tranchée par le Conseil d'Etat.

(103) Cf *J O.*, Ch. Doc. Parl., 18 février 1930, p. 784 à 791.

D'abord, elle ne vise pas spécialement le salaire de la « femme » de l'exploitant, mais considère la rétribution faite au « conjoint »; aucune distinction n'est faite à cet égard suivant le sexe du chef d'entreprise. Il s'ensuit que la femme marchande publique ou chef d'atelier peut bénéficier de la réduction de 20 % si son mari travaille comme employé dans l'entreprise.

En second lieu, l'article 8 ne concerne pas la déduction, c'est-à-dire l'insertion au poste frais généraux des salaires de la femme. Ce n'est pas pour l'établissement du bénéfice net que la loi du 31 mars 1930 tient compte du travail de la femme; l'article 8 consacre une simple diminution d'impôts; le travail de la femme ouvre le droit à l'exploitant d'opérer, après l'établissement du bénéfice net, une réduction de 20 %.

Enfin, cette mesure ne vise que les petits commerçants. En somme, c'est une mesure de démocratie fiscale qu'a établie le législateur, dans le but de favoriser les petits commerçants, en permettant à l'un des conjoints d'« occuper » (ce qui n'implique pas qu'il s'agisse de fonctions nettement désignées) l'autre dans son entreprise.

Au surplus, et ainsi que le précise la circulaire ministérielle n° 2.039 du 19 septembre 1930, les principes qui lient la déduction du salaire de la femme de l'exploitant à celle du régime matrimonial adopté « restent en vigueur », et en fait, par cela même que la loi du 31 mars 1930 ne s'est pas préoccupée du calcul d'un bénéfice net, ce calcul se fera comme par le passé.

Dès lors qu'une femme touche un salaire effectif dans l'entreprise du mari, et, étant admis que cette entreprise laisse à l'exploitant un bénéfice supérieur à 20.000 francs, le salaire attribué à la femme de l'exploitant ne pourra être passé par frais généraux, si les époux sont unis sous le « régime de la communauté »; il sera déductible, au contraire, toutes fois que le régime matrimonial sera différent.

Il est regrettable, pour les principes juridiques, que le législateur de la loi du 31 mars 1930 ait clos la discussion sans donner une réponse directe à la jurisprudence du Conseil d'Etat.

4° *Le régime fiscal des rémunérations allouées aux gérants des Sociétés à responsabilité limitée.* — Avant la promulgation de la loi du 7 mars 1925, la législation française ne permettait aux associés de dégager leur responsabilité, en limitant leurs risques au montant de leur apport en société, que s'ils adoptaient la forme de société anonyme. Dans toutes les autres formes de sociétés, en effet, il était nécessaire que certains associés, sinon tous, fussent responsables sur leurs biens personnels, et indéfiniment, des dettes que pouvait contracter la société.

La loi du 7 mars 1925, créant les sociétés à responsabilité limitée, a eu pour objet de combler cette lacune de notre législation : elle permet, en effet, de constituer une société dans laquelle aucun des membres, pas même le gérant, ne sera responsable au delà de la mise apportée par lui en espèces ou en nature dans la société, sans que pour cela cette société soit une

société anonyme ou une société de capitaux. La société à responsabilité limitée réalise donc un type intermédiaire entre la société de personnes et la société de capitaux.

Nous nous proposons d'étudier ici la situation fiscale des rémunérations allouées aux gérants de ces sociétés.

Et d'abord, quelle est la situation juridique de ces gérants ? L'article 24 de la loi du 7 mars 1925 dispose : « Les sociétés à responsabilité limitée sont gérées par un ou plusieurs mandataires, associés ou non associés, salariés ou gratuits. Ils sont nommés par les associés, soit dans l'acte de société, soit dans un acte postérieur, pour un temps limité, ou sans limitation de durée. Sauf stipulation contraire des statuts, ils ont tous les pouvoirs pour agir au nom de la société, en toutes circonstances. Toute limitation contractuelle des gérants est sans effet à l'égard des tiers. »

« Les gérants nommés par l'acte de société ou par un acte postérieur, ne sont révocables que pour des causes légitimes. »

Donc ces gérants peuvent être associés ou non, salariés ou gratuits; ils sont mandataires, mais ne peuvent jamais être révoqués *ad nutum*; quant à leurs pouvoirs, ils sont illimités, et leur limitation, contenue dans une clause des statuts, n'est pas opposable aux tiers.

En ce qui concerne leur responsabilité, l'article 25 dispose que « les gérants sont responsables conformément aux règles du droit commun, individuellement ou solidairement, suivant les cas, envers la société et envers les tiers, soit des infractions aux

dispositions de la présente loi, soit des violations des statuts, soit des fautes commises par eux dans leur gestion. »

En somme, sur le chapitre de la responsabilité, la condition des gérants des sociétés à responsabilité limitée est assez comparable à celle des administrateurs délégués des sociétés anonymes, malgré les différences que l'on peut relever par ailleurs (104).

Quant à la rémunération de leur travail, elle pouvait être effectuée de deux façons, soit par l'attribution d'un traitement fixe, soit par une participation aux bénéfices, sous forme de tantièmes, soit par la combinaison de ces deux formules.

Quel allait être le sort de ces rémunérations, au point de vue de l'impôt sur les B. I. C. ? Devrait-on les considérer comme une charge de l'entreprise, ou au contraire, n'y voir qu'un emploi des bénéfices à réintégrer dans la base imposable ?

Il convient de distinguer deux périodes dans l'évolution de la pensée du législateur à cet égard :

- a) La situation avant la loi du 30 décembre 1928;
- b) La situation postérieure à cette loi.

a) *La situation fiscale des gérants des sociétés à responsabilité limitée, avant la loi du 30 décembre 1928.* — La loi du 7 mars 1925 ne contenait aucune disposition concernant l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

(104) La révocabilité *ad nutum* des administrateurs des Sociétés Anonymes,

En revanche, elle s'occupait de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, pour déclarer qu'il ne devait pas s'appliquer à la part des bénéfices attribués aux gérants.

L'article 42 porte en effet que « l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers édicté par l'article premier de la loi du 29 juin 1872 et l'article 31 de la loi du 29 mars 1914, et par l'article 50 de la loi du 25 juin 1920, ne s'applique pas, dans les sociétés prévues par la présente loi, aux dividendes, intérêts, arrérages et autres produits revenant aux gérants, prévus à l'article 24 de la présente loi ».

Sur ce point donc, il y a assimilation entre les gérants des sociétés à responsabilité limitée et les associés en nom des sociétés de personnes.

Pour l'application de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, en ce qui concerne la part de bénéfices attribuée au gérant associé, il ne sera donc pas nécessaire de rechercher la part rémunérant son travail, puisque tout ce qui lui revient est exonéré de l'impôt de 18 %.

La loi de 1925 ne contenant aucune disposition concernant la situation des Sociétés à responsabilité limitée par rapport à l'impôt sur les B. I. C., allait-on considérer que les rémunérations des gérants constitueraient une charge déductible pour l'établissement de cet impôt, ou que ces sommes devaient être réintégrées dans l'actif imposable?

Sans doute, la limitation des risques courus par ces gérants au montant de leurs apports conduisait à les considérer comme ayant des intérêts nettement dis-

tincts de ceux de la société qu'ils administraient, et empêcha qu'on les assimilât purement et simplement aux gérants des sociétés de personnes.

On aurait pu, en conséquence, les soumettre au même régime que les administrateurs des sociétés anonymes, et considérer leurs rémunérations fixes ou proportionnelles comme une charge sociale dans toute la mesure où elles rétribueraient un travail particulier de direction.

Mais l'Administration repoussa cette solution, et s'arrêta immédiatement à un système reposant sur une distinction suivant la nature des avantages pécuniaires accordés aux gérants.

S'il s'agissait d'appointements fixes, passés en comptabilité par frais généraux, ils devraient être distraits des bases de l'impôt cédulaire sur les B. I. C., dû par la société, sans qu'il y eût lieu de distinguer suivant qu'ils étaient ou non alloués par les statuts de la société. A ce point de vue, il n'y avait aucune différence entre les gérants associés et les gérants non associés.

En ce qui concerne les tantièmes, il en était autrement, et il fallait distinguer selon que le gérant était associé ou non. Pour le gérant non associé, les tantièmes étaient intégralement considérés comme un supplément de salaire, donc comme une charge de la société non imposable à l'impôt sur les B. I. C. Au contraire, les tantièmes alloués au gérant associé étaient, pour le tout, considérés comme une part du bénéfice social, et imposables de ce fait à la cédule des B. I. C. Par suite, ces sommes n'étaient pas sou-

mises, entre les mains des gérants, à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires.

Voici, d'ailleurs, en quels termes s'exprimait le Ministre à ce sujet, le 5 août 1925 (105) :

« Les appointements fixes alloués, statutairement ou non, aux gérants associés ou non, des sociétés à responsabilité limitée, devront être soumis à l'impôt sur les traitements et salaires, au nom des bénéficiaires, et distraits des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la société. Il en sera de même des tantièmes qui seraient attribués aux gérants non associés. Mais les tantièmes alloués aux gérants membres de la société devront être considérés comme une distribution de bénéfices sociaux au profit de certains associés, et, par suite, rester compris dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux applicable à la société, les bénéficiaires n'étant pas, dans ce cas, passibles de l'impôt sur les traitements et salaires à raison des dits tantièmes. »

Lorsque la loi du 19 décembre 1926 eut, dans son article 4, déclaré imposables à la cédule des traitements et salaires, toutes les rémunérations perçues par l'administrateur délégué des sociétés anonymes, en considération de ses fonctions spéciales, le Ministre des Finances déclara à plusieurs reprises (106) que rien n'était changé pour les gérants associés des socié-

(105) Rép. du Ministre des Finances à une question n° 4736 posée par M. Ernest COUTEAUX, député, le 23 juin 1925.

(106) Rép. du Ministre des Finances à question n° 11048 posée le 8 février 1927 par M. ROLLIN, député. — Rép. à question n° 7959 posée le 23 février 1927 par M. Joseph COURTIER, sénateur.

tés à responsabilité limitée, et qu'il n'y avait pas lieu de leur appliquer, par analogie, les dispositions de l'article en question.

L'Instruction générale du 31 janvier 1928 vint d'ailleurs donner les mêmes solutions :

En ce qui concerne les appointements fixes, elle déclare : « Dans les sociétés à responsabilité limitée, où les associés, même gérants, ne sont tenus que de leur mise, il y a lieu de considérer que les associés investis des fonctions de gérants, bien que n'étant pas de véritables employés, conservent cependant des intérêts distincts de ceux de la société. Les appointements fixes qui leur sont versés, quels que soient les résultats de l'entreprise, doivent, dès lors, être regardés comme une charge sociale susceptible de figurer valablement parmi les frais généraux. »

A propos des tantièmes, la même Instruction déclare : « En ce qui touche enfin les sociétés à responsabilité limitée, on observe que cette forme de société est intermédiaire entre les sociétés de capitaux (capital divisé en parts unitaires, responsabilité de chaque associé limitée à sa mise) et les sociétés de personnes (nombre restreint des associés, conditions restrictives pour la cession des parts). En raison de ce caractère mixte, il y a lieu de soutenir que si les appointements fixes alloués à l'associé gérant peuvent être regardés comme une charge sociale, par contre les tantièmes qui lui sont attribués doivent être considérés comme une distribution de bénéfices sociaux, et compris dans la base de l'impôt dû par la société.

« Quant aux tantièmes qui seraient versés à un gérant non associé, ils viendraient en déduction du bénéfice imposable, comme les émoluments fixes. »

Les contribuables se hâtèrent naturellement de bénéficier des avantages fiscaux offerts par les sociétés à responsabilité limitée. D'une part, la faculté de comprendre les appointements fixes des gérants parmi les charges à déduire du produit brut de l'entreprise pour le calcul de l'impôt cédulaire sur les B. I. C.; d'autre part, la disposition de faveur de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 concernant la taxe sur le revenu des capitaux mobiliers, a largement contribué au rapide développement des sociétés à responsabilité limitée.

Mais l'on en vint très vite à des abus scandaleux : « Le désir d'éluder le paiement de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières incita les membres des nouvelles sociétés à désigner le plus grand nombre d'entre eux en qualité de gérants, et la possibilité de diminuer le poids de l'impôt sur les B. I. C. conduisit les associés à allouer à ces mêmes gérants des traitements fixes fort élevés. Le fisc subissait ainsi une double lésion (107). »

Il résulte d'une enquête effectuée à ce moment par l'Administration, enquête dont certaines indications ont été fournies au Parlement lors de la discussion de la loi du 30 décembre 1928, que dans 512 sociétés sur 2.334 (soit 22 %), la déduction des appointements avait absorbé la totalité des bénéfices et que dans

(107) DROUETS. — De l'imposition des rémunérations allouées aux gérants des sociétés à responsabilité limitées. in *Revue des Sociétés*, mai 1929, n° 5, p. 196.

486 autres sociétés, les salaires des gérants avaient dépassé le montant des profits sociaux (108). On cite une société à responsabilité limitée qui ne comptait pas moins de 204 gérants; dans une autre, on avait nommé gérants des enfants de quatre ans. Devant de telles pratiques qui se traduisaient par une perte annuelle de 20 millions pour le Trésor, une réaction devait se faire inévitablement. Elle fut l'œuvre de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928.

b) *La situation fiscale des gérants des Sociétés à responsabilité limitée depuis la loi du 30 décembre 1928.* — Le gouvernement partit de l'idée que la situation des gérants dans les sociétés à responsabilité limitée ne diffère de celle des associés en nom collectif que par l'étendue de la responsabilité des uns et des autres, que les gérants sont, en fait, le plus souvent les maîtres absolus de l'entreprise, et, par suite, qu'ils travaillent, non pas tant pour un employeur que pour leur propre compte; que dans ces conditions, il n'y a pas de motif valable de traiter différemment les associés des sociétés en nom collectif et les gérants des sociétés à responsabilité limitée en taxant les uns à la cédula plus lourde des B. I. C., sans abattement, et en n'assujettissant les autres qu'à celle plus légère des traitements et salaires.

Il introduisit dans le projet de loi de finances de 1929 un texte assimilant entièrement les associés gérants des sociétés à responsabilité limitée aux asso-

(108) Sénat. 27 décembre 1928. *J. O.* 28 déc. 1928, p. 1593.

ciés en nom des sociétés de personnes, et leur refusant toute réduction de salaires. Ce texte était ainsi conçu :

« Pour la détermination des bases des impôts cédulaires dûs par les sociétés à responsabilité limitée, ne sont pas considérées comme frais et charges les rémunérations allouées sous quelque forme et dénomination que ce soit aux gérants associés. »

Ce texte absolu et radical rencontra une vive opposition à la Commission des Finances de la Chambre, opposition qui portait sur ces deux points (109) :

1° Admettre purement et simplement le texte primitif du projet, c'est créer un exemple de plus du divorce qui existe en de nombreuses matières entre le droit civil et le droit fiscal. Voici comment : les gérants des sociétés à responsabilité limitée ont incontestablement le caractère de mandataires, et c'est pour préciser ce caractère que le législateur de 1925 a entendu leur donner le nom de gérants de préférence à celui d'administrateurs, qui évoque trop la société anonyme. La rémunération qui leur est accordée n'a aucun caractère industriel ou commercial. Or, si l'on accepte en bloc et sans modification le projet du gouvernement, on admet par là qu'une même catégorie d'associés peut avoir par devers le droit civil la qualité de non commerçant, et par devers le droit fiscal celle de commerçant, et toutes les prérogatives qui s'ensuivent.

2° Le législateur de 1925 a créé les sociétés à responsabilité limitée pour remédier à une lacune de notre

(109) V. rapp. général de M. Ch. DUMONT, Sénat Ann. n° 742, J. O. 26 février 1929, p. 824.

législation commerciale, pour favoriser le maintien du caractère familial de certaines entreprises; ces raisons sont encore d'actualité, et ce n'est pas parce que des abus se sont produits qu'il faut prendre des mesures radicales et « retirer à toutes les sociétés à responsabilité limitée un mode d'imposition qui correspond non seulement à leurs statuts, mais à la réalité des faits (110). »

Il est pleinement justifiable que l'on impose à la cédule des traitements et salaires les gérants qui accomplissent réellement un travail salarié. Mais, « l'abus commence lorsque le nombre excessif des gérants ou leur absence de collaboration effective à l'administration de l'affaire montre que leur rémunération correspond à une participation au capital et non à leur travail (111). »

A la suite de ces discussions, l'accord se fit sur le texte suivant, qui est devenu l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 :

« Pour la détermination des bases des impôts cédulaires dus par les sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations allouées aux associés-gérants, et portées dans les frais et charges ne sont pas admises en déduction lorsque la majorité des parts sociales sont possédées par l'ensemble des associés-gérants. »

Dans le cas où la gérance se trouverait avoir la majorité des parts en cours d'année, on admet en déduction, à titre de salaires, les rémunérations pas-

(110) V. Rapp. général de M. Ch. DUMONT, Sénat. Ann. n° 742, J. O. 26 avril 1929, p. 824.

(111) Idem.

sées par frais généraux pour la période antérieure à l'acquisition de cette majorité, et on réintègre dans les bénéfices cotisables à l'impôt sur les B.I.C. les rémunérations afférentes à la période postérieure.

La discussion de cet article a donné lieu à un important débat, tant à la Chambre qu'au Sénat, débat qui peut se résumer ainsi : l'accord était unanime, et sur la nécessité de réprimer les abus signalés, et sur celle de protéger les Sociétés à responsabilité limitée de caractère familial. Mais les moyens préconisés pour remédier à l'état de choses existant étaient jugés différemment, certains les estimant suffisants, d'autres n'y voyant qu'un palliatif inopérant.

A quoi aboutit, en effet, le texte de l'article 4 ? A ne refuser la déduction que dans le cas où les gérants associés réunissent la majorité des parts sociales. Mais prenons une situation de fait à peu près analogue, et supposons que ces associés gérants détiennent 49 % des parts; la loi est tournée, et c'est le maintien du régime antérieur.

La conséquence est que cette mesure portera préjudice principalement à ceux dans l'intérêt desquels ont été créées les sociétés à responsabilité limitée.

Voici ce que disait à ce propos à la Chambre M. Julien Durand, auteur d'un amendement à cette loi : « Vous savez que cette forme nouvelle de société permet de constituer des affaires de famille. Dans ces affaires de famille, presque toujours ce sont des gérants, c'est-à-dire des membres de la famille qui sont propriétaires de la majorité des parts. Or, c'est justement dans ce cas-là que vous enlevez aux gérants

sociétaires le bénéfice de la disposition ancienne. Au contraire, dans une importante société dont les gérants ne seront pas eux, propriétaires de la majorité des parts, il sera possible à ces associés gérants de bénéficier de la mesure que vous introduisez dans la loi. Dans les petites sociétés de famille, on sera privé de cet avantage, alors que dans les grandes, il sera presque toujours possible de bénéficier de votre disposition nouvelle. »

A cette objection capitale, aucune réponse sérieuse ne fut faite, mais néanmoins un certain nombre d'amendements furent proposés qui auraient rendu la réforme beaucoup plus acceptable. Ces amendements cherchaient un remède aux abus signalés soit dans la limitation du nombre des gérants, soit dans la fixation d'un chiffre maximum aux traitements déductibles; mais aucun d'eux ne fut retenu par le Parlement (112).

5° Le régime fiscal des rémunérations accordées aux administrateurs d'une entreprise, en rétribution de leurs fonctions spéciales dans la direction ou la gestion de l'entreprise. — Il arrive souvent que les administrateurs d'une société accomplissent, en dehors de leur fonction générale d'administrateurs, certaines fonctions spéciales dans la gestion ou la direction de l'entreprise, soit que le Conseil d'administration délègue certains de ses membres qui prennent le titre d'administrateurs délégués, et les charge d'accomplir seuls des actes rentrant normalement dans ses attributions,

(112) Voir les amendements proposés par MM. DUVAL, NICOLLE, JULIEN-DURAND, LANGLOIS, EVRARD, MANCEAU.

soit qu'un ou plusieurs administrateurs, en raison de leur aptitudes spéciales, se voient désigner par le Conseil d'administration ou l'Assemblée générale des actionnaires pour remplir les fonctions de directeurs, puisqu'il n'y a pas incompatibilité entre la fonction de directeur et celle d'administrateur (113).

Une question se pose alors : quel sera, au regard de l'établissement de l'impôt sur les B.I.C., le sort de ces sommes allouées aux administrateurs en raison de leurs fonctions spéciales ? Devra-t-on les considérer comme un salaire rétribuant leur travail, et à ce titre, les comprendre parmi les charges déductibles pour l'établissement du bénéfice net imposable à la cédule des B.I.C. ? Devra-t-on, au contraire, ne pas tenir compte de l'origine de cette rétribution et l'incorporer aux autres rémunérations que reçoit l'Administrateur, en sa qualité d' « Administrateur », et, par conséquent, maintenir cette somme au titre des bénéfices imposables ?

Au premier temps de l'application des impôts cédulaires, la doctrine administrative décidait que, dès l'instant où la distribution était statutaire, les tantièmes versés à cet administrateur étaient imposables à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières pour leur totalité, sans qu'il y eût à distinguer entre les tantièmes ordinaires et ceux qui rémunéraient les fonctions spéciales de l'intéressé.

Aucune ventilation n'était possible, et ces sommes subissaient cumulativement l'impôt sur le revenu des

(113), Art. 22, § 2 Loi du 22 juillet 1867.

B.I.C., puisqu'elles n'étaient pas déductibles du bénéfice imposable à cette cédula, et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières entre les mains de leur bénéficiaire. Ceci était une violation au principe de la discrimination des revenus qui est pourtant un des fondements de notre système d'impôts cédulaires.

L'article 79 de la loi du 13 juillet 1925 a fait disparaître, pour l'avenir, cette interprétation rigoureuse.

Il a disposé, en effet, que « seraient passibles en totalité de la taxe mobilière, par l'article 2 de la loi du 13 juillet 1911 et par l'article 11 de la loi du 30 décembre 1916, les prélèvements sur les bénéfices qui, à partir de la promulgation de la loi, seraient effectués au profit de l'Administrateur unique ou des membres du Conseil d'administration *en leur qualité*, même si ces prélèvements ne résultaient pas d'une disposition statutaire obligatoire ».

Ce texte a exonéré ainsi nettement les allocations attribuées aux employés salariés de la Société, aux membres du Comité de surveillance, aux directeurs ou gérants qui ne sont pas en même temps membres du Conseil d'administration ; mais quid pour les Administrateurs directeurs et les Administrateurs délégués ?

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières allait-il frapper indifféremment et les rémunérations des Administrateurs ordinaires, non tenus de consacrer leur temps aux affaires sociales, et les allocations versées aux administrateurs directeurs et aux administrateurs délégués salariés et associés de la Société ?

Transposant la question du domaine de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières sur celui de l'impôt

sur les B. I. C., ce texte allait-il permettre de ventiler, pour l'établissement du bénéfice net imposable à la cédula des B. I. C. les sommes allouées à l'administrateur en sa seule qualité d'administrateur, et celles qui lui advenaient en raison de ses fonctions spéciales, et de retenir les premières dans le montant des bénéfices imposables à cette cédula, alors que les autres, celles qui rémunèrent les fonctions spéciales, pourraient être passées par frais généraux et, par suite, constituer une charge déductible ?

La réponse nous est donnée dans la Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 29 août 1925, qui s'exprime en ces termes sur la répercussion de la disposition de l'article 79 de la loi du 13 juillet 1925, en ce qui concerne l'impôt sur les B. I. C. : « Par l'adoption de cette mesure, lisons-nous, le législateur a, sans nul doute, entendu marquer que les tantièmes alloués aux membres des Conseils d'administration en cette qualité doivent uniformément être considérés comme une distribution de bénéfices sociaux. Il en résulte que les tantièmes attribués aux administrateurs délégués, aux administrateurs directeurs ou aux administrateurs gérants, en rémunération de leur travail de direction ou de leurs fonctions spéciales devront être retenus dans les bases de l'impôt sur les B. I. C. dû par la société, dans la mesure où, étant alloués aux intéressés en leur qualité d'administrateurs, ils sont appelés à supporter entre leurs mains la taxe sur le revenu des capitaux mobiliers. Mais il va de soi que les tantièmes assujettis à cette taxe ne devront plus être compris dans les bases de

l'impôt sur les traitements et salaires dû par les bénéficiaires. »

Il semble que l'on puisse conclure de là que les tantièmes sont déductibles des bénéfices sociaux dans la mesure où ils ne sont pas alloués aux intéressés en leur seule qualité d'Administrateurs. C'est d'ailleurs dans ce sens que s'est prononcée la Circulaire du 15 juillet 1925 de la Direction générale de l'Enregistrement : « Il arrive fréquemment, dit ce texte, dans les Sociétés, que certains emplois, principalement ceux de directeur et de gérant, soient confiés à un membre du Conseil d'administration. La Direction générale a soutenu que, dans cette hypothèse, les bénéfices alloués statutairement à l'Administrateur délégué ou à l'Administrateur gérant devaient être imposés dans leur intégralité, sans aucune distinction possible entre ce qui revient au bénéficiaire en tant qu'administrateur et ce qu'il touche en rémunération des fonctions spéciales qu'il exerce dans la société. L'article 79 a modifié à cet égard les règles actuellement en vigueur. Il vise les prélèvements faits par les administrateurs « en leur dite qualité ». Ainsi, il ne suffit plus que le bénéficiaire des tantièmes ait la qualité d'administrateur; il faut encore qu'il reçoive ses tantièmes en sa dite qualité. Lors donc qu'un administrateur sera, en même temps directeur, les deux fonctions d'administrateur et de directeur ne seront plus réputées indivisibles. Bien que réunies en fait sur la même tête, elles devront être envisagées, au point de vue de l'impôt sur le revenu, suivant les règles propres à chacune d'elles. Tout ce qui sera attribué au bénéficiaire à ti-

tre de directeur échappera à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, et cet impôt n'atteindra que le pourcentage des bénéfices alloués à l'Administrateur en cette dernière qualité. »

Sur ces entrefaites, est survenue la loi du 29 avril 1926 qui, dans son article 17, assujettit à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les « rétributions diverses » des membres du Conseil d'administration; ce terme de « rétributions diverses » semble, par sa généralité, englober les tantièmes et il suppose, en outre, la rémunération d'un service rendu. On pouvait donc, semble-t-il, en conclure que les dispositions de l'article 79 de la loi du 13 juillet 1925, établissant une distinction dans le traitement fiscal des tantièmes des administrateurs suivant l'activité qu'ils rémunéraient, se trouvaient abrogées.

Mais, telle ne fut pas l'interprétation de l'Administration. En définitive, selon la circulaire très libérale de la Direction Générale en date du 25 septembre 1926, la loi du 29 avril 1926 n'a pas touché aux tantièmes qui restent sous l'empire des dispositions de l'article 79 de la loi du 13 juillet 1925.

Il y a donc lieu d'opérer une discrimination en ce qui concerne les tantièmes alloués à l'Administrateur directeur.

La part des tantièmes que les administrateurs directeurs ou gérants ne perçoivent pas en leur seule qualité d'administrateur, mais en rémunération de leurs fonctions spéciales dans la gestion ou la direction de l'entreprise constitue une charge déductible pour la détermination du bénéfice net imposable à la cédule

des B.I.C. et qui, exempte de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, sera frappée au nom de ses bénéficiaires à la cédula des traitements et salaires.

En ce qui concerne la part des tantièmes alloués aux administrateurs directeurs en leur qualité de simples administrateurs, elle reste à la fois soumise à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières entre les mains de ceux qui en bénéficient, et à l'impôt sur les B.I.C. aux mains de la Société.

La loi du 19 décembre 1926, dans son article 4, est venue unifier le régime applicable aux Administrateurs pourvus de fonctions spéciales dans la direction ou la gestion de l'entreprise, en assimilant la situation des administrateurs délégués à celle des administrateurs directeurs et des administrateurs gérants.

En ce qui concerne les jetons de présence et les rémunérations diverses des administrateurs, l'article 17 de la loi du 29 avril 1926 les a soumis au même régime que celui qui est applicable aux tantièmes (114). Allouées aux administrateurs en leur dite qualité, ces rémunérations restent, en principe, incorporées dans les bénéfices passibles, au nom de la Société, de l'impôt sur les B.I.C., et relèvent, bien que prélevées sur les frais généraux, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Néanmoins, l'Administration décide que si les jetons de présence et rémunérations diverses qui leur sont alloués ont le caractère d'une charge sociale régulièrement portée aux frais généraux, ils ne sont pas imposables à l'impôt sur les

(114) v. C. E. 28 décembre 1929, D. H. 1930, p. 136. — C. E. 23 octobre 1931, D. H. 14 janvier 1932, p. 26.

B.I.C., bien qu'ils continuent à relever de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Si ces jetons ou rémunérations diverses sont alloués aux administrateurs en raison du travail spécial qu'ils fournissent, ces rétributions constituent une charge déductible du bénéfice imposable à la cédule des B. I.C., et sont imposables à la cédule des traitements et salaires, entre les mains de ceux qui les perçoivent.

En résumé, voici, pour les tantièmes, d'une part, pour les jetons de présence, et autres rémunérations ayant le caractère de charges sociales, d'autre part, quelle est, dans l'état présent de la législation, au regard de l'impôt sur les B.I.C., la situation fiscale de ces rémunérations (115).

(115) V. ALLIX et LECERCLE, *op. cit.*, 2^e suppl. 1930, p. 153.

NATURE DES ALLOCATIONS ET QUALITÉ DES BÉNÉFICIAIRES	SITUATION FISCALE DE CES RÉMUNÉRATIONS AU REGARD DE L'ÉTABLISSEMENT DU BÉNÉFICE NET A RETENIR POUR L'IMPOSITION A LA CÉDULE DES B. I. C.
1° TANTIÈMES perçus par : les membres du Conseil d'Administration l'Administrateur délégué : a) en tant qu'administra- teur b) en tant qu'investi de fonctions spéciales l'Administrateur directeur : a) en tant qu'administra- teur. b) en tant que directeur.. 2° JETONS DE PRÉSENCE et autres rémunérations ayant le caractère de char- ges sociales reçus par les membres du Conseil d'Ad- ministration l'Administrateur délégué : a) en tant qu'administra- teur b) en tant qu'investi de fonctions spéciales l'Administrateur directeur : a) en tant qu'administra- teur b) en tant que directeur..	Bénéfice imposable. Bénéfice imposable. Charge déductible. Bénéfice imposable. Charge déductible. Charge déductible. Charge déductible. Charge déductible. Charge déductible. Charge déductible.

§ 2. — LA DÉDUCTION DE LA VALEUR LOCATIVE
DES IMMEUBLES OU FONCTIONNE L'EXPLOITATION

Parmi les charges déductibles visées par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, figure « la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation ».

Or, ces immeubles peuvent être pris en location ou appartenir à l'exploitant en toute propriété.

Dans la première hypothèse, le loyer constitue évidemment une charge de l'exploitation qui doit être déduite du montant des recettes pour le calcul du bénéfice net imposable, et il convient d'ajouter à ce loyer les frais accessoires incombant au locataire du fait de son bail, et notamment l'impôt foncier, s'il a pris à sa charge cet impôt, ce qui est fréquent.

La situation est moins simple lorsque les immeubles appartiennent à l'exploitant. Le capital qu'ils représentent se trouve, en réalité, engagé dans l'entreprise, et la part du bénéfice net qui le rémunère représentée par la valeur locative, devrait théoriquement rester comprise dans la base d'imposition à la cédule des B. I. C., aussi bien que l'intérêt des autres capitaux appartenant à l'exploitant (116), mais, comme la valeur locative des immeubles est déjà cotisée à l'impôt foncier, il importe de la déduire du chiffre du bénéfice industriel et commercial, faute de quoi elle serait frappée deux fois par l'impôt, à l'impôt foncier et à la cédule des B. I. C.

Quel sera le montant de la déduction à opérer ?

(116) Instruction du 30 mars 1918, art. 12.

Devra-t-elle porter uniquement sur la valeur locative de l'immeuble ou bien comprendra-t-elle également l'impôt foncier qui s'y rapporte ?

Si l'on se réfère au texte du législateur de 1917, il semble que l'on doive conclure à la déduction cumulative de l'impôt foncier et de la valeur locative de l'immeuble.

L'article 4 prévoit, en effet, que le bénéfice soumis à l'impôt cédulaire sur les B. I. C. doit être déterminé « après déduction de toutes charges » : parmi ces charges, l'exploitant propriétaire déduira certainement l'impôt foncier. La loi ajoute expressément, d'autre part, que l'on doit comprendre, « parmi » ces charges « la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation », c'est-à-dire à titre non exclusif des autres charges et notamment des impôts, auxquelles la valeur locative doit, dès lors, s'ajouter.

De la combinaison de ces textes, il résulte très nettement que le contribuable assujetti à l'impôt sur les B. I. C., s'il est propriétaire de l'immeuble où s'exploite son commerce ou son industrie, doit pouvoir déduire de ses bénéfices : et la valeur locative de l'immeuble, puisque c'est prévu en toutes lettres par la loi, et, au titre des charges déductibles, l'impôt foncier se rapportant à cet immeuble.

Telle semblait bien être l'opinion de l'Administration dans les débuts de l'application des impôts cédulaires (117).

(117) V. réponse du Ministre des Finances à la question n° 2078 posée par M. JOLY, député, le 28 février 1924.

La loi du 13 juillet 1925 n'a pas porté de modification à ce sujet. Elle interprète seulement le sens des termes « valeur locative ». « La valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation, précise-t-elle, doit s'entendre de la valeur locative retenue pour l'assiette de la contribution foncière. »

Or, cette valeur locative qui sert de base à l'impôt foncier n'est pas imposée intégralement; ce n'est pas la valeur locative brute, elle subit une déduction forfaitaire représentative des dépenses d'entretien de l'immeuble, et donne la valeur locative nette.

Pour déduire de son bénéfice la part qui représente le loyer de son immeuble, le contribuable propriétaire a donc le choix entre deux procédés :

— Ou porter intégralement en retranchement la valeur locative brute, c'est-à-dire un produit brut, comprenant les charges de ses immeubles. Dans ce cas, il faudra aussi qu'il fasse disparaître de ses frais généraux à peine de double emploi, les dépenses effectives d'entretien, d'assurances, d'amortissement qui se réfèrent aux immeubles en question.

— Ou, pour éviter des ventilations compliquées et peu sûres, tenir compte, dans la détermination du bénéfice net de l'exploitation, de toutes les charges grevant l'entreprise, y compris celles de la propriété, et ne retrancher du bénéfice que le revenu net imposable à la contribution foncière.

Brusquement, en 1927, sans que rien pût faire présager les motifs de ce revirement, la doctrine de l'Administration se modifia et n'admit plus la possibilité de déduction cumulative de l'impôt foncier et

de la valeur locative de l'immeuble. Nous rencontrons la première expression de cette doctrine dans une réponse du Ministre des Finances à une question posée par M. Régis, député : « Le contrôleur, lisons-nous, est en droit de refuser la déduction de la contribution foncière et de la taxe des biens de mainmorte, attendu que ces impôts, ayant le caractère d'un prélèvement opéré sur le revenu imposable, leur déduction se trouve comprise dans celle du revenu (118). »

L'Instruction générale du 31 janvier 1928 a confirmé cette manière de voir et la jurisprudence est unanime en ce sens; elle estime que l'impôt foncier a le caractère d'un prélèvement opéré sur le revenu imposable des immeubles; c'est-à-dire qu'il est inclus dans la valeur locative, expression légale de ce revenu, d'où il suit que la déduction de la valeur locative réalise automatiquement la déduction de l'impôt foncier (119).

« Considérant, lisons-nous dans un arrêt qui représente le dernier état de la jurisprudence, que le revenu net foncier représente la valeur locative, déduction faite d'une somme forfaitaire destinée à tenir compte exclusivement du déperissement et des frais d'entretien et de réparations de l'immeuble, qu'ainsi la fraction de la valeur locative que tout propriétaire doit consacrer au paiement de l'impôt foncier lui-même,

(118) Réponse du Ministre des Finances à la question posée par M. Régis, député, *J. O.* 12 janvier 1917. — V. dans le même sens réponse à la question posée par M. MANCEAU, sénateur, le 27 décembre 1917, in *Semaine Juridique*, 1928, p. 1143, et réponse à la question n° 14558 posée par M. BOYER, député, le 12 janvier 1928. (*J. O.* 10 mars 1928, Ch. p. 1375.)

(119) Voir C. E. 14 juin 1929. — D. P. 1929, III, 17, et note de M. TROTABAS.

reste incluse dans le dit revenu net foncier, que par suite, parmi les charges effectives que tout commerçant ou industriel peut, en vertu de l'article 4 susvisé de la loi du 31 juillet 1917, déduire de son bénéfice; on ne peut faire figurer l'impôt foncier afférent aux immeubles affectés à l'exploitation lorsqu'on a déjà déduit de ce bénéfice le revenu net foncier des immeubles pour le calcul duquel le dit impôt a été pris en considération, comme il a été dit ci-dessus (120). »

Cette nouvelle doctrine de l'Administration est regrettable, car elle établit une différence de traitement fiscal tout à fait injustifiée entre l'exploitant propriétaire de son immeuble et celui qui n'en est que locataire, et aboutit à « pénaliser » le premier (121).

§ 3. — LA VENTILATION DES FRAIS GÉNÉRAUX
CALCUL DES FRAIS GÉNÉRAUX AFFÉRENTS AU PORTEFEUILLE
DE VALEURS MOBILIÈRES DE L'EXPLOITATION

Nous avons déjà vu qu'une entreprise pouvait avoir un portefeuille de valeurs mobilières plus ou moins important, soit qu'elle ait placé ses réserves en titres de bourse, productifs d'un revenu qui vient s'ajouter au bénéfice d'exploitation proprement dits, soit qu'elle ait des dépôts dans des banques, etc...

(120) C. E. 23 octobre 1931, in *Recueil des Questions fiscales*, 1932, p. 2; même sens, C. E. 20 novembre 1931, *Rec. Quest. fisc.* 1932, p. 26. — C. E. 4 décembre 1931, *Rec. Quest. fisc.* 1932, p. 51. — C. E. 8 janvier 1932, *Rec. Quest. fisc.* 1932, p. 75. — C. E. 23 décembre 1932, *Rec. Quest. fisc.* 1933, p. 59.

(121) Voir à ce sujet l'article de M. TROTABAS, in *Recueil des Questions fiscales*, novembre 1928, p. 308.

L'instruction du 30 mars 1918, dans son article 26, porte que le bénéfice de ces valeurs et capitaux mobiliers figurant dans l'actif de l'entreprise, est atteint par l'impôt perçu en vertu des lois des 29 mars 1914 (Titre 2) et 31 juillet 1917 (Titre 5) auquel l'impôt sur les B.I.C. se superposerait indûment.

Ces déductions s'étendraient, le cas échéant, au revenu des rentes ou autres valeurs émises par l'Etat français, bien qu'exemptées de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en raison de l'immunité spéciale dont jouit cette catégorie de revenus (122).

Mais les revenus des valeurs mobilières, tels qu'ils sont recueillis par l'entreprise, ne sont que des revenus bruts. C'est pourquoi la loi prévoit qu'ils ne doivent être déduits de l'ensemble du bénéfice net qu'après imputation, à leur montant, de la quote part des frais et charges y afférente. Cette ventilation est légitime, car il est juste de retrancher corrélativement des frais généraux déductibles à la cédule des B.I.C., la partie de ceux-ci qui se réfèrent à la gestion du portefeuille. Pratiquement, cette ventilation est difficile à effectuer. Dans les premiers temps de l'application de la loi du 31 juillet 1917, les choses se passaient sans encombre. L'Administration autorisait le contribuable à déduire de son bénéfice net commercial le produit brut de son portefeuille. Par suite, aucune part des frais généraux n'était imputée au portefeuille.

Cette solution était loin d'être équitable. « Si l'on

(122) Instruction du 30 mars 1918, art. 26.

applique les frais généraux seulement aux bénéfices résultant des affaires faites par l'activité commerciale normale, on ne tient pas compte qu'une part de ces frais généraux a dû cependant être engagée par la gestion des valeurs mobilières qui composent le portefeuille de l'entreprise. Une ventilation s'impose donc » (123).

Pratiquement, cette solution était la source de graves abus, notamment en ce qui concerne les établissements de crédit et les entreprises d'assurances, qui, possèdent en général un important portefeuille de valeurs mobilières, et qui, de ce fait, se trouvaient échapper totalement à l'impôt sur les B. I. C.

La loi du 13 juillet 1925 qui, dans son article 2, est venue consacrer le droit de l'exploitant à la déduction des revenus de son portefeuille commercial a précisé que cette déduction ne devait avoir lieu qu'après imputation à ces revenus mobiliers de la quote-part des frais et charges y afférents.

Le texte légal stipule, en outre, que, pour éviter des ventilations compliquées, cette quote-part doit être déterminée forfaitairement, dans la proportion du montant des revenus mobiliers, par rapport à l'ensemble des produits bruts de l'entreprise.

Pour opérer la déduction selon les règles prescrites, il faut donc dégager :

- a) Le montant des produits bruts de l'entreprise;
- b) Le chiffre des revenus mobiliers inclus dans ces produits bruts;
- c) Le montant des frais et charges à répartir.

(123) Rapport général de M. VIOLLETTE, Chambre, Ann. n° 537, J. O. 30 octobre 1925, p. 2187.

a) Montant des produits bruts de l'entreprise :

L'interprétation stricte du texte légal conduisait à considérer comme produit brut de l'entreprise le bénéfice brut qu'elle réalise, et à déduire de ce bénéfice brut le montant des revenus mobiliers et la quote-part des frais généraux s'y rapportant.

Mais cette méthode de calcul soulevait de sérieuses objections : si en effet, elle est admissible pour les établissements de crédit dans lesquels la gestion du portefeuille et des opérations commerciales proprement dites constituent des actes de caractère très voisin, comportant des frais généraux de même ordre, elle est au contraire nettement préjudiciable à la grande masse des entreprises industrielles et commerciales dans lesquelles les dépenses nécessitées par la gestion du portefeuille, même quand ce portefeuille est important, ne représentent évidemment dans les frais généraux qu'une part infime et nettement inférieure, en tous cas, à l'évaluation forfaitaire.

Aussi, l'Administration, s'autorisant de la rédaction de l'exposé des motifs de la loi, a adopté une interprétation libérale et considéré que la ventilation doit être effectuée dans la proportion des revenus du portefeuille à l'ensemble non pas du bénéfice brut de l'entreprise, mais des recettes brutes de celle-ci, c'est-à-dire le chiffre d'affaires proprement dit, augmenté des revenus mobiliers et immobiliers, des gains divers, des plus-values de réalisation, etc...

b) Chiffre des revenus mobiliers inclus dans les produits bruts :

De l'ensemble des produits bruts, il y a lieu ensuite d'isoler les revenus des valeurs et capitaux mobiliers, c'est-à-dire ceux de toutes valeurs composant le portefeuille de l'entreprise, qu'elles aient été acquises à l'aide de ses propres capitaux ou de sommes empruntées, ou de fonds déposés, comme dans les cas des banques, et dont les produits rentrent soit dans la cédule des valeurs mobilières, soit dans celle des revenus des créances et dépôts.

Il faut ajouter à ces valeurs les produits de toutes celles qui sont exonérées des deux impôts cédulaires qui précèdent. Mais il n'y faut pas comprendre les intérêts des véritables comptes-courants tels que les définit la Cour de cassation, non plus que les lots et primes de remboursement (bien que ces lots et primes doivent être déduits du bénéfice commercial imposable).

c) Enfin les frais et charges dont il s'agit d'opérer la répartition, et d'imputer une part aux revenus des valeurs mobilières, sont en principe ceux qui sont retranchés du bénéfice brut pour obtenir le bénéfice net. Il ne comprennent donc pas les frais d'achat ou de fabrication inclus dans le prix de revient qui, au compte d'exploitation, servent à l'évaluation du bénéfice brut.

En outre, il y a lieu de considérer que les charges dont il est légitime de faire supporter une part aux revenus mobiliers, sont celles qui se rattachent à la réalisation des recettes brutes.

Cette considération, dont il est déjà tenu compte, en écartant de la masse des charges à répartir les

frais d'acquisition et de fabrication, conduit à distraire également, dans les entreprises industrielles, le loyer des immeubles affectés à la fabrication (la valeur locative ou le revenu net, si l'exploitant est propriétaire), ainsi que les amortissements afférents à ces immeubles et au matériel industriel. On doit, au contraire, d'après l'Administration, faire rentrer dans les frais et charges à répartir, l'amortissement du mobilier commercial et du matériel de livraison, ainsi que le loyer des magasins, des bureaux, et des locaux affectés aux services généraux.

On doit retenir, non seulement les frais généraux, les pertes diverses, et les charges financières (débit du compte de profits et pertes), mais aussi la part du bénéfice qui est absorbée par les participations du personnel, et par les distributions de tantièmes déductibles ou qui est affectée à la dotation de provisions justifiées. Ces affectations diverses d'une part des produits constituent en effet de véritables charges qui réduisent d'autant les bénéfices restant acquis à l'entreprise (124).

§ 4. — LES AMORTISSEMENTS ET LES PROVISIONS

L'absence d'une définition légale des procédés utilisés par la comptabilité commerciale, sur laquelle nous avons déjà insisté plus haut, est particulièrement sensible en ce qui concerne les amortissements, les provisions et les réserves. En effet, chacun de ces termes vise sans doute une opération qui rentre dans la

(124) Instruction du 31 janvier 1928, article 45.

famille des mesures conservatoires du patrimoine de l'entreprise. Mais, ainsi que nous le verrons par la suite de nos développements, il y a une gradation à effectuer dans les mesures destinées à conserver l'intégrité du patrimoine de l'entreprise, suivant qu'il s'agit de remédier à une dépréciation certaine, de parer à une perte de valeur probable, ou de se garantir contre le simple aléa des affaires; il est évident que ces situations diverses appellent un traitement fiscal différent.

Or, en fait, les expressions d' « amortissement », de « réserves », et de « provision », sont bien souvent employées l'une pour l'autre. On parlera indifféremment de réserves ou de provisions pour fluctuation des cours; on qualifiera de réserve de prévoyance des provisions, on dénommera amortissements supplémentaires des provisions pour remplacement du matériel ou de l'outillage. Parfois, la confusion portera non seulement sur le terme, mais sur la chose; certains amortissements non motivés par une dépréciation réelle ne sont autres que des réserves dissimulées; certaines réserves sont parfois des amortissements déguisés.

Il convient de délimiter les contours de chacune de ces notions; toutefois, comme seuls les amortissements et les provisions appartiennent à la catégorie des charges déductibles, nous renvoyons le lecteur au chapitre des recettes imposables pour l'étude des caractères spécifiques de la réserve.

A. — *Les amortissements*

L'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 (article 4 des lois codifiées) prévoit « la déduction de toutes charges y compris les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce ».

Le laconisme du législateur a laissé le champ libre à l'Administration pour dégager un certain nombre de règles qui encadrent la notion d'amortissement.

Nous envisagerons, dans les pages suivantes, d'abord la nature de l'amortissement, puis les objets auxquels il s'applique, et la question de la preuve de l'amortissement.

Nous verrons ensuite les procédés techniques de l'amortissement, la mesure du quantum de dépréciation des objets immobilisés, et les bases sur lesquelles l'amortissement est admis.

De l'ensemble de cette étude se dégagera la notion de l'amortissement qui est circonscrite par ces deux éléments :

- Existence d'une dépréciation effective et actuelle;
- Computation aussi rigoureuse que possible de cette dépréciation.

1° *La notion d'amortissement. — Objets susceptibles de motiver un amortissement. — Preuve de la dépréciation des éléments immobilisés.* — Le principe de l'amortissement est inséparable de celui qui veut que l'impôt ne porte que sur le revenu net. Avant de réaliser un gain il faut tout d'abord conserver ce

que l'on possédait la veille, et notamment les éléments consacrés à la production du bénéfice, c'est-à-dire les capitaux engagés dans l'entreprise.

Le maintien de l'intégrité du capital exige que l'on isole du produit brut les éléments de capital qui s'y trouvent en « dilution », faute de quoi il y aurait un amoindrissement de la source du revenu.

L'amortissement, dans son sens général, peut être défini une opération comptable qui a pour but de maintenir à leur valeur initiale les capitaux engagés dans une entreprise, et qui, pour y parvenir, déduit des bénéfices d'une année déterminée la dépréciation subie au cours de ladite année par les divers éléments de l'actif de cette entreprise, qui ont fait l'objet d'immobilisation (125). Il est la constatation chiffrée, la « comptabilisation » annuelle de la différence entre la valeur initiale et la valeur d'utilisation de l'objet immobilisé.

La notion d'amortissement fait figure d'une exception, d'une dérogation au sein d'un système de comptabilité fondé sur le jeu combiné du compte de droits constatés et du compte d'exploitation. En effet, le compte de droits constatés fait ressortir toutes les variations de valeur affectant les droits du titulaire, qu'il y ait ou non réalisation de ces droits. L'intervention de la notion de compte d'exploitation oblige à opérer une ventilation, et à écarter tant les plus-values réalisées par aliénation de tout ou partie de la source productive, que les pertes de valeur subies par cette source.

(125) Cf Tony SAUVEL. — Revenus réels et impôts directs, p. 83.

Dès lors, l'amortissement ne semble pas compatible avec un compte de cette nature, puisqu'il est destiné à compenser des pertes de valeur du genre de celles que nous venons de citer.

Ce n'est donc que par dérogation, et en vertu d'un texte exprès, que l'amortissement peut jouer.

En matière de B.I.C., ce texte existe, c'est l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 (article 4 des lois codifiées) qui prévoit « la déduction de toutes charges, y compris les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie et de commerce ».

Le législateur, en s'en rapportant aux « usages » communément admis, n'a entendu exclure du bénéfice de l'amortissement aucun des éléments d'une entreprise.

Aussi bien, comme aucune valeur n'est éternelle, il ne semble pas qu'il y ait aucune dépense qui soit par sa nature absolument incapable de motiver un amortissement.

Les éléments matériels d'un fonds s'altèrent sous l'influence du temps et de l'usage. Les bâtiments se dégradent, les outillages s'usent et se déprécient.

Les éléments incorporels n'échappent pas à cette loi commune, et des événements économiques comme le changement de modes, les inventions nouvelles, les variations du goût et des habitudes des consommateurs, viennent en diminuer ou même en anéantir la valeur.

Les causes normales et permanentes de dépérissement des éléments dépréciables sont l'usage et la

vétusté. A ces causes normales, doivent correspondre les amortissements normaux.

Mais il faut parfois faire face à une dépréciation extraordinaire provoquée par des événements imprévus et exceptionnels; c'est pour parer à cet aléa que le fisc reconnaît la validité d'amortissements exceptionnels ou supplémentaires.

Nous allons passer brièvement en revue les principaux éléments qui justifient la déduction d'un amortissement, et nous tenterons de dégager les règles auxquelles il doit satisfaire.

Parmi les éléments corporels amortissables, les plus importants sont les immeubles, et les matériels industriels.

En ce qui concerne les immeubles, l'amortissement doit aboutir à la déduction de l'annuité nécessaire « pour constituer, à l'expiration de la durée normale de l'immeuble, un capital de valeur égale à celui que le propriétaire a consacré à la construction, ou à l'acquisition de la propriété (126). La valeur à retenir s'entend d'ailleurs exclusivement de la construction, non compris la valeur du sol (127). Les terrains en effet, ne subissant aucune dépréciation de valeur par l'usage, ne semblent pas pouvoir justifier d'amortissement. Ce n'est qu'exceptionnellement et dans la mesure où la perte de valeur qu'ils subissent est définitivement et réellement constatée, qu'ils peuvent don-

(126) Instruction du 31 janvier 1928. Article 28.

(127) *J. O.* 27 mai 1928. Réponse du Ministre des Finances à la question n° 15739 posée par M. Alexandre VARENNE, député, *J. O.*, page 1775.

ner lieu à amortissement, au cas notamment d'un déplacement de la population ou du commerce, s'effectuant à leur détriment, d'un déplacement des voies de communications, d'inondations, etc... (128).

En ce qui concerne le matériel et les installations, il y a lieu de distinguer le matériel fixe, le matériel roulant, le petit outillage, en raison de la dépréciation plus rapide des derniers éléments. En général, ces amortissements se font au taux de l'annuité constante, mais le compte « matériel » doit comporter des comptes individuels correspondant à chaque catégorie de matériel. Notons, à cet égard, que si l'Administration ne reconnaît pas les provisions pour remplacement du matériel et de l'outillage pratiqués en sus des amortissements (129), elle a consenti à admettre qu'un industriel qui avait acquis un outillage nouveau, à une date où les prix étaient très élevés, pouvait pratiquer sur cet élément d'actif un amortissement exceptionnel, destiné, en tenant compte de la baisse des prix, survenue en fin d'exercice, à ramener à son chiffre réel la valeur de cet outillage (130).

Parmi les éléments incorporels susceptibles de motiver un amortissement, citons en premier lieu, les brevets d'invention; le brevet d'invention étant un droit exclusif, mais temporaire d'exploiter une invention ou une découverte est un élément d'actif essentiellement périssable, soumis à une dépréciation régu-

(128) En ce sens : C. E. 24 mars 1928, en mat. de cont. sur les bénéfices de guerre.

(129) J. O. 9 mai 1926.

(130) J. O. 24 mai 1927.

lière puisqu'au bout de quinze ans il tombe dans le domaine public.

Le principe de l'amortissement des brevets d'invention a été reconnu par l'Administration dans l'Instruction du 31 janvier 1928. « Certains éléments incorporels qui rentrent dans la composition de l'actif, lisons nous dans ce texte (131), sont eux-mêmes sujets avec le temps à un amoindrissement de valeur, motivant un amortissement. Il en est ainsi des brevets d'invention dont l'exploitation est destinée à tomber dans le domaine public, à l'expiration d'un nombre d'années limité ».

A ce sujet, d'ailleurs, il convient de noter que lorsque l'exploitant n'a pas acheté le brevet, mais l'a pris lui-même et l'exploite directement, l'Administration semble ne pas vouloir reconnaître la légitimité d'un amortissement. Nous lisons notamment dans l'Instruction du 31 janvier 1928 que le prix de revient des brevets amortissables est constitué par les frais d'invention s'il est le fruit des recherches de l'exploitant; ce texte semble bien exclure le calcul de l'amortissement sur une valeur estimative donnée par l'assujetti.

Les éléments incorporels du fonds de commerce (clientèle, achalandage, pas de porte, etc...), subissant rarement une dépréciation provoquée par l'usage, ne sont pas susceptibles d'amortissement. C'est ce qu'a précisé l'Administration dans une réponse ministérielle du 26 mars 1926 (132), et dans son Instruc-

(131) Instruction du 31 janvier 1928, article 29.

(132) Réponse du Ministre des Finances à la question n° 6923 posée par M. Jean JADE, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parlem. p. 1506.

tion du 31 janvier 1928. « La valeur du fonds de commerce proprement dit (pas de porte, clientèle), ne peut donner lieu à un amortissement déductible; cette valeur est, en effet, soustraite, par sa nature, aux causes de dépréciation qui résultent du temps ou de l'usure. Au surplus, ajoute le fisc, l'augmentation de la valeur d'un fonds, même lorsqu'elle est réalisée par une vente doit demeurer en dehors des bases de l'impôt. Inversement, l'on doit admettre qu'une diminution de cette même valeur doit rester sans influence sur la détermination du bénéfice imposable ». Cette même manière de voir avait été adoptée en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (133).

Il n'y aurait lieu d'opérer un amortissement que si l'un des éléments incorporels du fonds venait à subir une réduction certaine et définitive de valeur. Le Conseil d'Etat a jugé dernièrement en ce sens qu'une société était fondée à amortir son fonds de commerce dans la proportion d'un cinquième par an, étant apparu que son chiffre d'affaires et son bénéfice, avaient constamment diminué à partir du premier semestre de l'année 1923, et que le champ ouvert à son activité allait constamment en se rétrécissant, son objet étant la reconstruction des régions libérées, laquelle est aujourd'hui à peu près achevée (134).

(133) Commission supérieure des Bénéfices de guerre, 6 juillet 1917, n° 80. — 28 décembre 1917, n° 270. — 8 décembre 1921, in *Revue des impôts*, 1922, p. 303.

(134) C. E. 8 janvier 1932, Recueil des Questions fiscales, 1932, p. 75. — Voir également C. E. 13 mars 1931 (Rec. Quest. Fisc. 1931, p. 20). — C. F. 24 décembre 1931. (Rec. Quest. Fisc., 1932, p. 51). — C. E. 8 janvier 1932. (Rec. Quest. Fisc., 1932, p. 75. — C. E. 22 avril 1932 (Rec. Quest. Fisc. 1932, p. 158).

En ce qui concerne les créances que l'entreprise possède sur les tiers, elles doivent être portées à l'actif du bilan pour leur valeur nominale; mais ces créances peuvent présenter plusieurs degrés d'incertitude quant à leur réalisation.

Si elles sont douteuses, elles pourront faire l'objet d'une réserve; si elles sont litigieuses elles pourront motiver une provision; ce n'est qu'au cas où elles seraient définitivement irrécouvrables, par suite de l'insolvabilité du débiteur, que l'Administration autorise l'exploitant à procéder à un amortissement.

Citons enfin, parmi les éléments incorporels de nature à motiver un amortissement, les frais de premier établissement. Ces dépenses (frais d'actes, droits de mutation, frais de constitution pour les sociétés, commissions versées aux intermédiaires, frais de lancement d'une marque, dépenses d'installation) sont ainsi que le dit l'Instruction du 31 janvier 1928, « des dépenses sans contrepartie à l'actif, qu'il est légitime de récupérer par un prélèvement sur les bénéfices ». Ce poste ne possède aucune valeur de réalisation. Si l'entreprise procédait à une liquidation des divers éléments de son actif, elle ne pourrait retirer de ce poste aucune valeur puisqu'il ne comprend pas l'évaluation de biens, mais la constatation de dépenses réalisées. Aussi, l'Administration admet-elle que « bien que ces frais ne grèvent pas uniquement le premier exercice d'exploitation, il y a lieu d'admet-

tre cependant qu'ils peuvent être amortis en une seule fois » (135).

Les amortissements ne doivent être effectués à une date donnée que dans la mesure où l'élément sur lequel ils portent a subi une dépréciation effective. Toute anticipation, tout raisonnement fondé sur des événements qui, sans être certains, seraient seulement probables, aboutirait à la constitution, non d'un amortissement, mais d'une provision ou d'une réserve.

Ceci nous amène à envisager la question de la preuve de l'amortissement. Cette preuve devra toujours être fournie, mais elle sera d'autant moins facile à apporter que l'élément semblera, par sa nature, devoir plus spécialement échapper aux causes normales de dépréciation.

A ce point de vue il semble que l'on puisse répartir les éléments amortissables en trois catégories.

Certains éléments, en premier lieu, tels que les brevets d'invention, ont une durée limitée d'une manière précise. Celui qui achète un brevet d'invention sait fort bien que le droit dont il devient titulaire ne durera que pendant la période de protection que lui accorde la loi.

Connaissant le prix de revient du droit qu'il a acquis, et le temps pendant lequel il en a la jouis-

(135) *J. O.* 27 mai 1927 et Instruction du 31 janvier 1928, article 29. Dans le même sens, réponse du Ministre des Finances à la question n° 15.117 de M. GRINDA, député, *J. O.* 1928, p. 1379, et réponse du Ministre des Finances à la question n° 2610 de M. Xavier VALLAT, député, *J. O.* 1929, p. 1078.

sance, il lui est facile de fixer de manière précise le montant de l'amortissement qu'il doit effectuer.

Un second groupe d'éléments, tels que les constructions, les outillages industriels de toutes sortes, sont sujets à dépréciation, tout autant que les éléments de la première catégorie, mais la plus ou moins grande rapidité de leur dépréciation demeure incertaine. Ce sont des éléments dont on présume la dépréciation et pour lesquels on la chiffre forfaitairement d' « après les usages propres à chaque catégorie d'entreprises ».

Enfin, une troisième catégorie comprend tout ce qui, normalement, résiste au temps et à l'usage, les terrains, les droits réels, les fonds de commerce; pour ces éléments qui sont moins que tous autres sujets à dépréciation par suite du démodage ou de l'usure, la preuve de la dépréciation effective devra être fournie.

2° La mesure de la dépréciation. — Technique de l'amortissement comptable. — En principe, l'amortissement devrait correspondre à la dépréciation annuelle effective de l'élément auquel il s'applique. De plus, il devrait être variable avec chaque exercice, et tenir compte de la somme récupérable après réforme ou vente de l'élément amorti.

Mais, ainsi que nous l'avons vu, la preuve de la perte de valeur subie est d'autant plus difficile à fournir que l'élément immobilisé semble par sa nature échapper aux chances de dépréciation. Aussi, en raison des difficultés que présenterait une estimation

exacte de la perte subie, on l'évalue en pratique forfaitairement chaque année à une somme fixée, pour chaque élément envisagé, d'après la durée probable de son utilisation, et suivant un plan préalablement établi.

Il y a lieu de noter, à cet égard, que la variété des procédés d'amortissement, ainsi que les écarts admis dans les taux et la cadence de l'amortissement permettent de serrer de très près la réalité.

La plupart du temps, l'amortissement constant sera employé. Le mécanisme en est infiniment simple. Il s'agit d'amortir, par exemple, un matériel qu'on estime devoir durer dix ans; on procédera, chaque année, à un amortissement de 10 %.

Ce procédé a pour lui le mérite de la clarté, mais il encourt une critique dont il est difficile de ne pas tenir compte. Il risque, lorsqu'il s'applique aux bâtiments et à l'outillage, d'amener un amortissement intégral de ces éléments par anticipation; il conduit à supprimer de l'actif une valeur encore existante (136).

En effet, si l'amortissement constant, s'appliquant à des éléments dont la durée, en raison de leur nature même, est connue à l'avance, ce qui est le cas notamment pour les brevets d'invention et les concessions, permet de faire coïncider la fin de l'amortissement

(136) Il est bien rare, en effet, qu'un élément dont l'amortissement comptable a été effectué ne possède plus aucune valeur. Les dépenses d'entretien, passées aux frais généraux, ont permis de le conserver en bon état. En outre, même lorsqu'il ne peut plus être employé dans l'entreprise, il conserve toujours une valeur, si minime soit-elle, qui est récupérable.

avec l'expiration du brevet ou de la concession, ce résultat sera beaucoup plus difficile à atteindre pour les bâtiments et l'outillage. Or, ayant accepté l'amortissement forfaitaire de ces éléments, on se trouve par là même obligé d'accepter l'achèvement de l'amortissement à une date qui, précisément parce qu'elle a été fixée forfaitairement, peut précéder plus ou moins le montant effectif où la valeur actuelle tombe à zéro.

Ce calcul forfaitaire aboutira à la survivance de l'élément après amortissement complet de sa valeur, et constituera, en quelque sorte, une réserve occulte qui échappera à l'impôt. C'est pour parer à cet inconvénient que l'on emploie parfois l'amortissement décroissant (137).

Sous sa forme la plus courante, l'amortissement décroissant présente l'aspect suivant : il s'agit, par exemple, d'amortir une machine achetée 100.000 francs et devant servir dix ans.

La première année, l'amortissement sera de $\frac{100.000}{10}$

soit 10.000 francs. La valeur réelle de la machine est ainsi réduite à 90.000 francs.

La seconde année, l'amortissement de 10 % portera

(137) L'Administration admet que l'on peut indifféremment calculer les amortissements sur la base de la valeur initiale du matériel en admettant un taux égal pour chaque année, ou sur la valeur initiale du matériel diminuée chaque année des amortissements antérieurs. (Réponse du Ministre des Finances à la question n° 12.172 posée le 10 mai 1927 par M. PAYER, député.

sur cette valeur de 90.000 francs, ce qui nous donne 90.000

———, soit 9.000 francs.

10 \

La valeur restante est ainsi ramenée à 81.000 francs, et ainsi de suite pendant dix ans, on effectuera un amortissement de 10 % sur la « valeur aux livres » du matériel à amortir.

Ces amortissements, qui constituent une progression géométrique décroissante aboutissent à ne pas supprimer complètement l'élément amorti de l'actif, et à lui maintenir toujours une certaine valeur, quel que soit le nombre des années écoulées. Par suite, il ne permet pas de reconstituer un capital supérieur au capital originellement investi, puisque l'annuité diminue concurremment avec la valeur restante.

Le taux réel d'amortissement est, en fait, bien inférieur au taux apparent.

Dans l'espèce, que nous avons envisagée, le taux réel, au cas d'amortissement en dix ans, ne monte qu'à 6,153 %, contre un taux nominal de 10 %. Pour une période de vingt ans, ce taux ne monte qu'à 3,20 %. En fait, ce procédé, bien que rigoureusement plus conforme aux faits que celui du taux constant, n'est guère employé parce qu'il est jugé trop lent (138).

Une autre modalité de l'amortissement décroissant se présente sous la forme suivante : la valeur qui

(138) Un matériel de 100.000 francs, amorti au taux constant de 10 % ne laisserait aucune trace sur les livres au bout de dix ans. Au taux décroissant de 10 %, il représente une valeur aux livres de 34.868 francs au bout de dix ans, et de 13.601 francs après 20 ans.

sert de base de calcul à l'amortissement reste constante, mais on lui applique un pourcentage en progression arithmétique décroissante.

Ce procédé trouve sa justification lorsque la dépréciation des éléments à amortir est plus forte durant les premières années qu'au cours des exercices ultérieurs. Un poste amortissable en dix ans, par exemple, subira la première année un amortissement de 14,50 %, la seconde de 13,50 %, et ainsi de suite, selon une progression décroissante.

Le cas inverse peut se présenter. Certains matériels, dont l'usure est insignifiante au début, se déprécient considérablement au cours des dernières années de leur utilisation. On parera à cet inconvénient par un taux d'amortissement augmentant chaque année suivant une progression géométrique.

La multiplicité des procédés techniques permet ainsi à l'exploitant d'adapter à l'élément à amortir le procédé comptable adéquat, et de serrer de très près la réalité.

Dans cette cadence de l'amortissement, un autre facteur joue un rôle capital, c'est la question du taux.

La loi ne pouvait fixer d'avance un taux uniforme et général. Ce procédé eût manqué de souplesse et ne se fût pas adapté à la réalité, en raison des variations de durabilité d'un élément d'une entreprise à l'autre.

Il est évident que l'on ne peut pas amortir à un même taux un immeuble et un brevet d'invention dont la durée est limitée à cinq ans, par exemple.

La nature des éléments, leur durée probable, et les

diverses circonstances influant sur leur réduction de valeur, obligent à approprier le taux d'amortissement à chacun d'eux.

Au sein d'une même catégorie d'éléments, le taux peut aussi varier entre certaines limites.

Au sujet de l'impôt général sur le revenu, l'Administration a observé, par exemple, que, pour chaque bâtiment, le taux d'amortissement dépendait « de sa durée probable, et par conséquent, de son mode de construction, de sa situation, de sa destination, de son affectation réelle, et aussi, dans une très large mesure, du soin plus ou moins grand avec lequel il est entretenu ».

Ceci explique qu'à côté des taux couramment admis, on trouve des taux d'amortissement beaucoup plus élevés.

Par exemple, la Commission supérieure des bénéfices de guerre (139) a accepté le taux de 20 % pour un matériel de distillerie, alors que le taux courant d'amortissement du matériel fixe et de l'outillage est de 10 %; le taux de 50 % a été retenu pour un petit matériel d'hôtel (140).

L'Administration reconnaît également que dans une usine où travaillent deux équipes d'ouvriers, le matériel s'usant plus rapidement, doit comporter un amortissement plus élevé qu'au cas où la durée du travail est moindre (141).

(139) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 19 janvier 1918.

(140) Commission Supér. des Bénéfices de guerre, 21 juin 1923.

(141) Réponse du Ministre des Finances à une question n° 7.307 posée au Sénat le 17 février 1926 par M. VIEU, sénateur.

Le jeu combiné d'un plan d'amortissement en rapport avec les éléments à la dépréciation desquels il s'agit de parer et de taux adéquats à chaque catégorie de matériel, doit permettre des approximations très voisines de la réalité.

3° *Les bases de l'amortissement. — Prix de revient ou valeur de remplacement ?* — Une des raisons qui ont le plus contribué à rendre délicate la question de l'amortissement, c'est la dévaluation de l'étalon monétaire qui entraîna une disparité considérable entre le coût d'acquisition et la valeur de remplacement des éléments à amortir.

Comment doivent être chiffrés les capitaux dont l'intégrité doit être assurée; sur quelles bases doit être calculé l'amortissement? Sera-ce le prix de revient du matériel, ou son prix de remplacement; prendra-t-on pour point de départ la valeur pour laquelle ils sont assurés, ou leur valeur marchande; amortira-t-on le matériel au prorata des bénéfices?

Il convient d'écarter dès l'abord ces trois dernières bases d'appréciation.

La valeur marchande au jour de l'inventaire ne constitue pas une base stable d'amortissement, cette valeur étant variable à chaque inventaire, elle comporte une moyenne qui n'est pas constante et peut excéder le prix de revient.

La valeur assurée des éléments amortis ne saurait non plus être retenue, car, le plus souvent, les éléments amortis sont assurés pour un chiffre supérieur à leur prix de revient.

Enfin, et à plus forte raison, il ne saurait être question de calculer les amortissements au prorata des bénéfices réalisés.

Le caractère forfaitaire de l'amortissement, l'existence d'un plan préétabli, ne peuvent se concilier avec l'aléa du chiffre des bénéfices réalisés. Cette indépendance de l'amortissement et des bénéfices a été soulignée d'ailleurs par la Commission supérieure des bénéfices de guerre, qui a précisé que « les prélèvements auxquels donnent lieu le compte constitué sous la rubrique « amortissements » supposent l'existence de bénéfices et varient selon le chiffre des bénéfices, sans qu'une relation puisse être réablie entre leur montant et celui des dépréciations des immeubles et du matériel » (142).

Ayant écarté ces thèses, nous nous trouvons en face de deux conceptions quant à la base du calcul de l'amortissement.

La première, invoquée par le plus grand nombre des commerçants et des industriels, et défendue par certains théoriciens (143), soutient que ce qui doit être maintenu intact, c'est la force productive représentée par les capitaux immobilisés, et que, par suite, l'amortissement doit permettre de faire face à la dépense que constituerait actuellement le remplacement des éléments à amortir.

Cette théorie, dite du coût de remplacement, a toujours été repoussée par l'Administration. Celle-ci

(142) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 29 octobre 1918.

(143) ALLIX et LECERCLE, *op. cit.*

estime que l'amortissement ne doit porter que sur la valeur initiale des capitaux immobilisés, étant normalement destiné à reconstituer, au fur et à mesure de la dépréciation des éléments amortissables, le capital engagé pour leur acquisition, sans qu'il y ait lieu de rechercher quel pourrait être leur prix effectif de remplacement.

La constance de la position de l'Administration en cette matière exige que l'on examine de près les raisons qui viennent à l'appui de chacune de ces deux thèses.

Les partisans de la thèse du coût de remplacement estiment que si une somme de 100.000 francs a servi à acheter une machine, l'amortissement doit permettre de remplacer cette machine une fois usée par une autre destinée à rendre les mêmes services.

Or, en raison de l'instabilité monétaire, en supposant qu'un amortissement annuel de 1/10 permette de reconstituer en dix ans le prix de revient de la machine, la somme de 100.000 francs sera peut-être insuffisante pour assurer le renouvellement de ce matériel, et une somme triple ou quadruple pourra être nécessaire.

Economiquement, ce raisonnement mérite de retenir l'attention, car, si le gain fourni par une source productive ne permet même pas de maintenir l'intégrité de cette source, ce gain n'est qu'illusoire, et mieux vaut s'abstenir de faire usage de cette source.

L'Administration n'admet pas ces raisons, et elle écarte résolument tout amortissement calculé sur le prix de renouvellement qui correspond, dit-elle, non

plus seulement à la récupération de la dépréciation effectivement subie par le matériel, mais constitue, pour partie, une réserve de prévoyance, et qui, comme telle, sort des limites de l'amortissement.

Nous trouvons déjà l'expression de cette thèse dans une réponse du Ministre des Finances à une question posée par M. LE GUEN, député, le 6 avril 1922, en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (144) : « L'amortissement, y est-il dit, étant uniquement destiné à reconstituer, à l'expiration de la durée du matériel à amortir, le capital consacré à l'acquisition ou à la reconstitution de ce matériel, les sommes qui y sont affectées ne peuvent, en aucun cas, excéder le montant du dit capital. Il n'y a pas lieu, dès lors, pour l'établissement de la contribution extraordinaire, d'admettre en déduction des bénéfices réalisés l'excédent sur le capital initial, des sommes que les intéressés croiraient devoir mettre en réserve en vue du remplacement ultérieur du matériel devenu hors d'usage. »

Cette manière de voir a été confirmée dans une réponse faite par le Ministre des Finances à une question posée par M. MAILLARD, député (145), réponse d'après laquelle « il n'y a pas lieu de déduire les sommes afférentes à la constitution de provisions destinées à faire face au remplacement des éléments d'actif, moyennant un prix supérieur par suite de la hausse des prix ».

De l'avis des partisans de la thèse du coût de rem-

(144) Question n° 13.369 du 6 avril 1922. Cf. BOCQUET, p. 303.

(145) *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 9 mai 1923.

placement, cette solution méconnaît le but même de l'amortissement qui est d'assurer par un prélèvement annuel sur le bénéfice brut le renouvellement du matériel, au jour où il est devenu inutilisable, sans que ce renouvellement grève d'une charge extraordinaire l'exercice où il a lieu.

L'objet de l'amortissement, disent-ils, c'est « le remplacement sans frais spéciaux de l'élément hors d'usage, c'est-à-dire la reconstitution progressive, par des prélèvements répartis sur toute la période d'utilisation, de la valeur de remplacement ».

Selon eux, le but de l'amortissement c'est de « permettre au contribuable de constituer une provision par le moyen de laquelle il se procurera un objet semblable, quand l'usage aura détruit celui sur lequel porte l'amortissement. La provision en question doit donc être calculée en fonction de la valeur de l'objet à acheter, objet dont la valeur de réalisation ne sera jamais égale à sa valeur d'acquisition, et dont, par suite, il ne sera pas possible de considérer l'excédent de valeur par rapport à l'objet initial comme comprenant dans l'actif de l'entreprise les frais plus élevés faits pour son achat » (146).

Nous ne nous rangeons pas à cette théorie qui encourt le double reproche de n'avoir qu'une portée de circonstance et de méconnaître la nature spécifique de l'amortissement dont elle confond le but avec celui des provisions et des réserves.

Nous trouvons dans l'ouvrage de M. SAUVEL, *Reve-*

(146) Cf. *Recueil des Questions fiscales*, mars 1930, p. 54.

nus réels et impôts directs, une argumentation solide contre la thèse du coût de remplacement. Cette thèse, dit l'auteur, part de cette idée que le coût de remplacement sera toujours égal ou supérieur au coût de revient, et a pour but de remédier à pareille hausse, faisant ainsi de l'amortissement une « assurance contre la variation de valeur des éléments immobilisés ». Mais elle confond les causes qui peuvent se trouver à la base d'une telle variation de valeur.

Il y a, d'une part, des variations de valeur en période de monnaie stable, par suite du jeu de l'offre et de la demande.

Par ailleurs, il existe des variations de valeur apparente dues à l'affaiblissement du pouvoir d'achat de la monnaie et au régime du cours forcé.

Or, il convient d'examiner la réaction de l'un et de l'autre de ces phénomènes sur les dépenses d'une entreprise.

Si l'on considère les dépenses d'une entreprise en période de monnaie stable, il en est qui profitent à un exercice unique, d'autres à un plus ou moins grand nombre d'exercices; leur but commun en dehors des différences quantitatives qui les séparent, est la production.

Considérons, par exemple, le loyer, dépense engagée au profit d'un exercice unique. L'engagement de cette dépense va permettre à l'exploitant d'exercer son commerce, et lui ouvre la possibilité de réaliser un gain. Mais, une hausse des loyers peut survenir l'année suivante, et le gain réalisé par lui peut se trouver inférieur au loyer qui lui sera réclamé. Il

n'existe pas de garantie comptable pour pallier à cette éventualité; il y a une part d'aléa qui est l'apanage en même temps que le nerf du commerce; cet aléa, seule une politique de prévoyance, un calcul judicieux des prix pour permettre la constitution de réserves, sont en mesure d'en atténuer les risques.

Or, la situation ne saurait être différente pour des dépenses engagées pour plusieurs années; il n'y a pas entre ces dépenses et les dépenses annuelles une différence de nature, mais seulement une différence d'importance, purement quantitative.

L'importance des ces dépenses oblige à en faire peser la charge sur une suite plus ou moins longue d'exercices.

L'achat de machines, par exemple, va profiter à une suite d'exercices; il est normal, en conséquence, de répartir ce prix d'achat sur plusieurs exercices, et de demander à chaque année le remboursement d'une quote-part de la dépense qui a été avancée pour l'exercice où l'achat a eu lieu. Or, étant donné son caractère de remboursement, cette demande ne peut concerner que la dépense réellement portée en écriture lors de l'achat, soit le coût de revient.

Calculer l'amortissement sur la base du prix de remplacement aboutirait d'abord à méconnaître son caractère de remboursement et à confondre son objet avec celui de la réserve et de la provision; de plus, elle aurait pour résultat de créer, sans motif valable, une différence de traitement entre des dépenses de même nature, sinon de même importance, garantissant les dépenses afférentes à plusieurs exercices sans

qu'aucune mesure du même genre existe pour les dépenses annuelles.

En outre, une foule de complications surgiraient du fait de l'incertitude de la valeur de remplacement de l'objet à amortir, et de la possibilité simultanée de la hausse de prix de revient de certains éléments à amortir et de la baisse de certains autres.

Envisageons maintenant les variations de prix dues à la diminution du pouvoir d'achat de la monnaie. Ces variations se sont produites en France de 1914 à 1928, par suite du déséquilibre existant entre la valeur nominale du franc, artificiellement maintenue par le régime du cours forcé, et sa valeur réelle. Ce déséquilibre monétaire était l'un des aspects du déséquilibre général qui a légalement régné en France pendant cette période, faussant légalement la valeur de tous les comptes, l'exécution de tous les contrats.

Pour y pallier, il y avait bien le moyen de tenir la comptabilité sur la base du franc-or; ainsi, le montant de l'amortissement étant exprimé en francs-or, se trouvait remis en rapport avec la valeur à amortir. Mais ce moyen ne peut être cité que pour mémoire, car il était impitoyablement condamné par les tribunaux comme allant directement à l'encontre du régime du cours forcé, mesure d'ordre public, édictée par le décret du 5 août 1914.

Dès lors, lorsque la différence entre le prix de revient et le prix de remplacement du matériel usé n'était que l'expression, la résultante, de la diminution du pouvoir d'achat de la monnaie, consacrée par le régime du cours forcé, il n'y avait pas de moyen

d'effacer ce résultat par un procédé comptable quelconque.

Au surplus, c'eût été créer un déséquilibre de plus dans la comptabilité que de calculer les amortissements sur la base franc-or, alors que la base franc-papier continuait à régir les autres postes de la comptabilité.

C'est pourquoi, avec M. SAUVEL, nous concluons qu'il ne faut accorder à la théorie du coût de remplacement qu'une valeur toute relative, la valeur d'une théorie de circonstances destinée à effacer, et seulement en période de hausse, d'une part, les risques normaux du commerce, et, d'autre part, les conséquences légales du cours forcé.

La jurisprudence, dont la mission est d'appliquer un texte unique, indépendamment des circonstances économiques et monétaires, lui a toujours refusé son approbation en raison de son caractère de théorie de circonstance, et son attitude à cet égard est constante (147).

Toutefois, la thèse du calcul de l'amortissement en fonction du prix de revient a subi une exception en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, en ce qui concerne les immobilisations édifiées au moyen d'indemnités pour dommages de guerre.

Primitivement, l'Administration considérait que l'excédent du prix de revient des nouvelles immobi-

(147) Voir C. E. 4 mars 1928, LEBON, 1928, p. 554. — C. E. 20 déc. 1929. — Recueil des Questions fiscales, 1930, p. 54. — C. E., 27 novembre 1931, Rec. Quest. fisc. 1931, p. 26.

lisations sur la valeur que les immobilisations détruites avaient en 1914 se trouvait amorti par avance puisque c'était l'Etat, et non l'industriel, qui avait acquitté les sommes correspondantes. Elle estimait, par suite, qu'il y avait lieu de calculer l'amortissement sur la base de la valeur des immobilisations en 1914, à l'exclusion des frais supplémentaires de reconstruction dont le montant a été remboursé par l'Etat.

Un arrêt du Conseil d'Etat rendu en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre est venu modifier cette manière de voir, en jugeant que les frais supplémentaires de dommages de guerre alloués aux sinistrés à charge de remploi constituaient un élément du prix de revient au même titre que les sommes décaissées par l'intéressé.

Par une note du 21 mars 1927, la Direction générale des Contributions directes a estimé que cette jurisprudence était susceptible de recevoir application en matière de B. I. C., et elle reconnaît, en conséquence, que, dans le cas d'immobilisations reconstituées à l'aide d'indemnités pour dommages de guerre, l'amortissement, à l'impôt cédulaire, doit être pratiqué sur le prix de revient total de ces immobilisations, sans qu'il y ait lieu d'en excepter la fraction qui correspond aux frais supplémentaires alloués par l'Etat. En somme, ici, l'Administration reconnaît la validité d'un amortissement sur la base de la valeur de remplacement.

4° *La circulaire du 25 juin 1930 et la réévaluation des amortissements.* — Les divers éléments d'un bilan

à l'actif (valeurs immobilisées, disponibilités, valeurs réalisables, comptes de régularisation du passif), au passif (capital, réserves, amortissements, comptes de régularisation de l'actif, exigibilités à long terme et à court terme) doivent être chiffrés à l'aide d'une commune mesure, afin que le bilan puisse posséder la qualité essentielle exigée de lui : la clarté, et qu'il puisse renseigner exactement sur la liquidité de l'exploitation, c'est-à-dire sur l'importance des disponibilités par rapport aux exigibilités.

Mais, cette condition ne peut être remplie que si la commune mesure est un étalon monétaire stable et rigoureusement invariable; et tel n'a pas été le cas du franc, qui a été soumis à des variations constantes, durant de longues années, et pendant une période comprise, juridiquement tout au moins, entre la loi du 5 août 1914 instituant le cours forcé du billet de banque, et la loi de stabilisation du 25 juin 1928.

Or, le patrimoine d'une société est formé par des acquisitions successives : les prix qui expriment les valeurs de ces différents biens ne reflètent pas la valeur du bien au moment où le bilan est dressé, mais au moment où il a été acquis, et cette valeur est traduite en francs du jour de l'acquisition. Chaque chiffre du bilan se rapporte donc à une monnaie plus ou moins dépréciée suivant la date où le bien qu'il évalue est entré dans le patrimoine social. Cependant, pour mettre en évidence la situation de la société, on additionne ces divers chiffres sans égard à la monnaie à laquelle ils se rapportent. Le franc de 1924 se trouve mêlé dans le total au franc de 1914 ou de 1926, et

l'état des affaires sociales est jugé au résultat d'une telle opération (148).

En fait, les différents postes du bilan d'une entreprise étant calculés en signes monétaires représentant des valeurs nominales semblables, mais des valeurs réelles différentes, donnent une idée inexacte de la situation effective de l'exploitation.

On comprend que les industriels et les commerçants aussi bien que les techniciens et certains parlementaires, aient songé à mettre un terme à cette situation regrettable, et qu'ils se soient préoccupés de rétablir la réalité économique sous la fiction du cours forcé d'abord, puis de la stabilisation.

Nous voyons la clause franc-or utilisée par la loi fiscale pour corriger certains tarifs, pour liquider certains impôts (149); nous voyons le Conseil d'Etat tempérer les rigueurs de la loi du cours forcé en admettant la relativité de la valeur du franc : ceci en autorisant des contribuables à déduire de leurs bénéfices imposables à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre une réserve pour compenser la perte au change éprouvée sur le montant d'un emprunt contracté en Suisse (150).

L'idée de réévaluation, introduite dans une circulaire du 17 janvier 1927, puis dans l'Instruction générale du 31 janvier 1928 (art. 17, *in fine* au sujet de la

(148) Voir *J. O.* 1928, Ch. Ann. n° 282, p. 1310, Rapport de M. RAMADIER, député.

(149) Loi du 27 décembre 1923, art. 33, al. 3, D. P. 1925, IV, 118, relativement aux droits de visa des passeports étrangers (citée par M. TROTABAS dans sa note sous . P. 1930, IV, p. 65).

(150) Voir D. P. 1927, III, 13, Note de M. TROTABAS sous C. E., 27 novembre 1925.

réévaluation des stocks) prend corps dans un certain nombre de propositions de lois s'inspirant de l'exemple des mesures prises par la Belgique, la Tchécoslovaquie, et l'Allemagne, en pareille matière.

Une proposition de loi de M. Jules MOCH (151), déposée le 21 juin 1928, tendant à insérer dans la convention à intervenir avec la Banque de France la réévaluation des bilans, prévoyait expressément une loi nouvelle pour déterminer les modes de réévaluation de tous les bilans commerciaux.

Une proposition de résolution de M. André HESSE (152), présentée le 24 juin 1928, invitait le Gouvernement « à faire procéder à des études et enquêtes approfondies sur une révélation fiscale des bilans, et dégager, le cas échéant, les conséquences fiscales susceptibles d'en découler. »

La plus importante de ces propositions est celle que présenta M. Paul RAMADIER (153), député, au nom du groupe socialiste de la Chambre.

Elle prescrivait l'obligation de la réévaluation pour les sociétés commerciales et les commerçants ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à un million de francs pendant les deux exercices antérieurs à la loi de stabilisation du 25 juin 1928.

La réévaluation s'appliquerait aux « immobilisations et placements à long terme », c'est-à-dire à « tous emplois de capitaux à long terme en biens susceptibles de produire des revenus ou de servir à

(151) *J. O.*, Ch. Ann, n° 224, *J. O.* 11 novembre 1928, p. 1233.

(152) *J. O.*, Ch. Ann, n° 267, *J. O.* 11 novembre 1928, p. 1247.

(153) *J. O.*, Ch. Ann, n° 282, *J. O.* 6 décembre 1928, p. 1305.

leur production ». La nouvelle valeur des immobilisations serait calculée sur la base du « prix qu'elles coûteraient si elles étaient faites au cours de la clôture de l'exercice », déduction faite des amortissements d'usage, calculés sur la base du prix de revient déterminé comme il vient d'être dit et compte tenu du temps écoulé depuis l'origine de l'immobilisation; les plus-values apparaissant à la suite de la réévaluation seraient assujetties non à l'impôt sur les B. I. C., mais à une contribution extraordinaire progressive et calculée au taux suivant :

15 % pour la partie de la plus-value qui n'excède pas le prix de revient réel, atténué des amortissements;

25 % pour la partie qui l'excède de 200 % au plus;

50 % pour la partie qui l'excède de 300 % au plus, et ainsi de suite, avec majoration de 5 % pour chaque tranche de la plus-value excédant la tranche précédente d'une somme égale au prix de revient.

Ces plus-values seraient portées à un compte de réserves disponibles jusqu'à dissolution de la société, et après déduction de la contribution extraordinaire s'y rapportant, elles seraient la propriété des actionnaires dont les droits sont antérieurs au 24 octobre 1919.

Ce système, qui aboutissait à un véritable prélèvement sur le capital, était destiné, dans la pensée de ses promoteurs, à créer une ressource nouvelle devant « servir à indemniser les plus intéressantes victimes de l'inflation », dans la mesure du possible.

Mais il présentait le double inconvénient :

1° D'abord, de peser très lourdement sur les entreprises dont la création remonte à la période d'avant-guerre et dont les éléments d'actif ne se sont pas sensiblement modifiés depuis 1918, alors qu'il grevait moins lourdement les entreprises récentes constituées en francs dépréciés.

2° D'autre part, de handicaper l'industrie nationale française, par rapport à l'industrie étrangère, en la soumettant sous prétexte de réajustement comptable à une véritable contribution extraordinaire sur le capital.

Aussi ne reçut-il pas l'agrément du Parlement.

La loi française n'a pas répondu en bloc au désir de redressement comptable. Mais, l'Administration, se plaçant uniquement au point de vue fiscal, et même au point de vue du seul impôt des B. I. C., a pris position sur la question, et, par la circulaire n° 2.132 du 25 janvier 1930, s'est efforcée d'apporter une solution au problème que la loi du 25 juin 1928 a fait naître, en ce qui concerne les amortissements, « en donnant à l'unité monétaire française une valeur différente de celle qu'elle avait sous le régime de la loi du 17 Germinal an XI ».

Le système adopté par la Circulaire du 25 janvier 1930 est caractérisé par les traits suivants :

a) La réévaluation est établie de manière forfaitaire. Pour éviter de rechercher de façon effective dans quelles proportions la somme consacrée à chaque amortissement a été atteinte par la baisse du franc, et pour n'avoir pas à retenir des coefficients variables non seulement avec chaque indus-

trie ou avec chaque commerce, mais aussi conditionnés par le cours des changes, la variation du pouvoir d'achat de l'or, la circulaire a, dans un but de simplification, substitué au procédé d'évaluation directe ou d'expertise, des taux de conversion forfaitaire, moyens et annuels, uniquement déterminés par le cours des changes; autrement dit, les coefficients qu'elle a choisis ont été calculés en partant du cours annuel de 100 dollars à la Bourse de Paris, au cours des années 1914 à 1926; ils représentent, en un mot, la valeur moyenne de l'ancien franc en francs stabilisés.

1914 et années antérieures	4,92
1915	4,36
1916	4,29
1917	4,42
1918	4,57
1919	3,49
1920	1,76
1921	1,88
1922	2,07
1923	1,54
1924	1,31
1925	1,20
1926 et années suivantes.	1,00

b) La réévaluation se présente sous l'aspect d'une mesure facultative et administrative. Certains auteurs ou praticiens soutenaient que la rectification des bilans devait être imposée aux entreprises, qu'elle devait constituer une opération obligatoire, impérative et uniforme; ils estimaient, d'ailleurs,

que seul le législateur était qualifié pour intervenir et régler cette restauration comptable des exploitations.

L'Administration a estimé, avec raison, qu'elle n'avait pas à prendre parti dans ce débat, plus financier que fiscal. Elle a donc offert aux contribuables, par une simple circulaire administrative, une procédure de réévaluation, les laissant libres d'apprécier l'opportunité d'une réestimation de leurs éléments amortissables.

c) La réévaluation est faite sur la base du prix de revient.

Quant à la procédure prévue par l'Administration des Finances, elle comporte trois opérations successives tendant à donner une « nouvelle expression » respectivement, aux prix de revient, aux amortissements antérieurs, et à la nouvelle valeur restant à amortir.

1° Il y aura lieu, d'abord, de convertir en francs stabilisés le prix de revient initial des éléments à amortir. Cette conversion se fera en multipliant le prix d'achat en francs anciens, par « le coefficient exprimant la valeur que l'ancien franc, compte tenu du change par rapport au dollar à l'époque du paiement, avait, à cette époque, en francs stabilisés ».

Si l'achat a été effectué en monnaie étrangère, l'opération sera un peu plus compliquée, parce qu'elle nécessitera la conversion préalable des devises étrangères en francs, d'après le cours du change, à la date du paiement, puis, ultérieurement seulement, la conversion de ces francs en francs stabilisés.

2° Il faudra ensuite convertir, suivant les mêmes modalités, les amortissements antérieurs en francs stabilisés; la circulaire donne la définition des amortissements antérieurs à considérer; ce sont :

a) Pour la période antérieure à la mise en application de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ou d'impôt sur les B. I. C., ceux qui ont été librement pratiqués par les entreprises;

b) Pour la période d'application des mêmes impôts, ceux qui ont été admis par l'Administration.

3° Une fois cette double réévaluation effectuée, on compare les amortissements ainsi convertis au coût de revient réévalué. Le résultat varie selon les cas :

a) Tantôt, on trouvera un reliquat non encore amorti, qui demeure susceptible de l'être : la période d'amortissement se trouve ainsi prolongée; la réévaluation aboutit par conséquent à une réduction des impôts ultérieurs.

b) Tantôt, on constate que l'amortissement a été trop élevé ou que l'élément sur lequel il portait a été revendu avec bénéfice : la réévaluation révèle alors une plus-value dont nous étudierons plus loin le sort au regard de la loi fiscale.

Le champ d'application de la réévaluation est limité à deux points de vue :

I. — Au point de vue du temps;

II. — Au point de vue des espèces susceptibles de réévaluation.

I. — Au point de vue du temps, d'abord, la circulaire porte que la conversion en francs stabilisés

« n'aura lieu d'être effectuée... que pour les éléments acquis et les amortissements pratiqués antérieurement au 1^{er} janvier 1926 ».

II. — Au point de vue des espèces susceptibles de réévaluation, la circulaire porte que la convention prévue n'affectera pas les éléments reconstitués à l'aide d'indemnités pour dommages de guerre, lorsque le montant des indemnités, qui est déjà compris dans la base de l'amortissement, a atteint au moins le coefficient 4,92 par rapport au prix de revient d'avant-guerre des mêmes éléments. En outre, seront exclus des mesures indiquées les éléments qui ne donnent pas lieu à amortissement, tels que les terrains, les sols de construction et les éléments incorporels des fonds de commerce. Seront également exclues les installations que les sociétés concessionnaires doivent remettre à l'autorité concédante, à moins qu'elles n'aient à les renouveler en cours de concession.

D'autre part, l'Administration met au bénéfice des dispositions qui précèdent la condition que les entreprises fassent figurer à leur bilan les résultats de la réévaluation de leur actif immobilisé, et de leurs amortissements antérieurs. En outre, les dites entreprises doivent fournir au contrôleur des Contributions directes un relevé détaillé des éléments à amortir avec l'indication de l'époque d'achat, du prix de revient initial des amortissements déjà faits année par année. Il est enfin exigé que les amortissements calculés sur les nouvelles bases soient réellement

effectués et figurent aux comptes de profits et pertes tels qu'ils sont établis pour la fixation des droits des tiers des associés ou des actionnaires.

Nous avons vu que l'application des mesures ci-dessus analysées avait pour effet soit de manifester l'existence de reliquats non amortis, nécessitant un complément d'amortissement, soit de faire ressortir en écritures une plus-value comptable. L'accroissement de valeur apparente de l'élément réévalué faisant figure dans le bilan d'une plus-value, cette plus-value ne va-t-elle pas se traduire fiscalement par un accroissement correspondant du bénéfice imposable ?

En l'absence de dispositions législatives en cette matière, l'Administration résout la question en se référant aux principes qu'elle avait elle-même posés, antérieurement à la loi du 25 juin 1928, à l'égard des plus-values, principes qui peuvent se résumer dans les trois formules suivantes :

1° La plus-value simplement latente n'est pas imposable.

2° La plus-value réalisée en cours d'exploitation sur un des éléments isolés de l'actif s'incorpore au bénéfice d'ensemble. (Instruction du 31 janvier 1928, article 19.)

3° La plus-value réalisée lors de la cession partielle ou totale de l'entreprise est un accroissement de capital, et en conséquence, échappe à l'impôt.

Partant de ces principes, la circulaire du 25 janvier 1930 s'est efforcée de ne pas neutraliser, par une

imposition brutale des plus-values, les effets heureux de la réévaluation à l'égard de l'amortissement.

Elle envisage trois groupes de cas, qui correspondent :

- a) Aux plus-values constatées et non réalisées;
- b) Aux plus-values réalisées en cours d'exploitation;
- c) Aux plus-values réalisées en fin d'exploitation.

Chaque groupe comprend lui-même plusieurs hypothèses et, en définitive, les solutions sont au nombre de six :

A) Plus-values constatées et non réalisées. —

A 1) Si la plus-value de réévaluation portée à l'actif du bilan est simplement balancée par l'inscription au passif d'une réserve d'égale somme, elle n'est pas imposable. Ce sera le cas, par exemple, d'une plus-value provenant d'une exagération des amortissements déjà opérés.

A 2) Mais si la plus-value ainsi constatée fait l'objet d'une appropriation de la part de l'exploitant, par exemple, dans les sociétés par incorporation au capital social, sous forme d'émission d'actions nouvelles, ou de relèvement de la valeur commerciale des actions anciennes, cette plus-value entrera dans le bénéfice imposable de l'entreprise à la cédule des B. I. C. Toutefois, la taxation n'aura pas lieu quand des clauses restrictives s'opposent à la cessibilité des actions ainsi créées.

B) Plus-values provenant d'une vente effectuée en cours d'exploitation. — B 1) Supposons, en premier

lieu, que le montant de cette plus-value soit réinvesti dans l'entreprise au moyen de nouvelles immobilisations. Ce sera le cas, notamment, de la plus-value apparaissant à la suite d'une vente faite pendant l'exploitation, vente d'immeuble, de matériel, ou de tout autre élément qui avait figuré à l'actif immobilisé. La plus-value est constituée par l'excédent du prix de cette vente sur le prix de revient réévalué, diminué du total des amortissements eux-mêmes réévalués.

S'il y a égalité entre la plus-value et la somme réinvestie dans l'entreprise, c'est-à-dire consacrée à de nouvelles immobilisations, il n'y a pas lieu à imposition. S'il y a excédent de la plus-value, l'imposition portera sur cet excédent; si, au contraire, il y a excédent du réinvestissement, la différence en moins est regardée comme une charge déductible. Ce système s'appuie sur la théorie administrative que toute plus-value réalisée avant la fin de l'exploitation est impossible (153).

B 1 bis) Supposons une plus-value de même nature que la précédente, mais affectée provisoirement à un compte d'attente, au lieu d'être immédiatement remployée. Si le réinvestissement n'a pas lieu dans l'année, l'Administration permet d'affecter le prix de vente à un « compte d'attente revisable dans le délai de la prescription »; elle accepte de surseoir à l'imposition pendant le délai de reprise dont elle dispose, c'est-à-dire les six années suivant la clô-

(153) Instruction du 31 janvier 1928. Art. 76.

ture de l'exercice au cours duquel a eu lieu la vente : si le réinvestissement a lieu pendant cette période, la plus-value échappe à l'impôt.

B 2) Faute de réinvestissement, le prix de vente demeure libre, et l'impôt atteint la plus-value. Celle-ci est alors calculée en comparant ce prix de vente au prix de revient diminué des amortissements. Mais alors, ni prix de revient, ni amortissement ne sont réévalués.

B 3) Si la vente a été précédée d'une incorporation de la plus-value au capital social, l'impôt est émis comme dans l'hypothèse A 2, c'est-à-dire compte tenu des modalités de cette incorporation.

C. — *Plus-values réalisées par une vente en fin d'exploitation*

Si la plus-value est réalisée par une vente en fin d'exploitation, la circulaire prévoit son **exonération**. C'est l'application pure et simple de la théorie qui oppose le revenu imposable à la plus-value **exceptionnelle** d'actif qui échappe à toute **taxation**.

Ainsi qu'on le voit, l'ensemble du système est loin d'être clair et précis.

B. — *Les provisions*

Les provisions représentent, dans le système des mesures destinées à assurer la **conservation du capital** de l'entreprise, le **stade intermédiaire** entre les **amortissements** et les **réserves**.

Nous avons vu que les **amortissements** représentaient la contrepartie de **déperditions de valeur ac-**

tuelles, déjà subies, consommées et acquises. Ils répondaient à cette idée : réparer.

Les réserves, elles, ont pour objet, soit de parer à des pertes futures et éventuelles, soit de créer des disponibilités : leur but est de prévoir.

Les provisions réalisent l'étape moyenne. Leur but est de remédier à des pertes qui ne sont pas encore certaines à une date envisagée, mais qui apparaissent déjà comme probables.

Les provisions trouvent leur raison d'être dans un fait qui est plus qu'une éventualité, mais qui est moins qu'une certitude. Leur but est de pourvoir.

Les provisions sont ainsi des postes comptables qui, d'une part, se rapprochent beaucoup de ceux constatant l'existence d'une créance, et qui, de l'autre, se rapprochent non moins de ceux qui ont incontestablement le caractère de réserves. Toute la question est de savoir à quel groupe les rattacher : si c'est au premier, elles seront une charge d'exploitation, si c'est au second, elles seront un bénéfice imposable.

En matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, la jurisprudence, à défaut de texte légal, établit, en matière de provisions constituées en vue d'une affectation particulière (risque ou perte déterminée) la règle de discrimination suivante :

a) S'agit-il par la provision qui a été constituée de remédier à un risque éventuel, à une perte hypothétique, la déduction doit être refusée, un pareil prélèvement ne modifiant pas plus la nature des béné-

fices que la constitution de réserves facultatives ou statutaires.

Il a été jugé ainsi que devaient être réintégrées dans les bénéfices les provisions destinées à parer à des travaux de réparations ultérieures (154), à la perte éventuelle d'un navire (155), à la hausse du prix du matériel à renouveler (156), à la fluctuation du cours des marchandises (157), à des allocations ou gratifications à distribuer non obligatoirement aux employés (158), etc...

b) Si, au contraire, la provision a été constituée pour faire face à un risque certain et actuel, à une perte effective, les Tribunaux administratifs estiment que la déduction est possible, puisqu'il s'agit non plus d'un emploi de bénéfices, mais de l'utilisation de bénéfices à reconstituer l'actif déprécié ou réduit de l'entreprise.

Il fut ainsi admis que pouvaient être retranchées des provisions pour créances litigieuses ou d'un recouvrement douteux (159), à condition qu'elles fussent mesurées par la dépréciation des dites créances; des provisions pour travaux de recherches

(154) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 7 septembre et 5 octobre 1917.

(155) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 8 octobre 1920.

(156) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 27 septembre 1918.

(157) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 23 novembre 1917, 26 juillet 1918, 31 juillet 1919.

(158) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 11 mai 1917.

(159) Commission Supérieure des Bénéfices de guerre, 28 décembre, 1917, 27 septembre 1918, 23 février 1918.

destinées à maintenir la capacité normale de l'entreprise (160), des provisions pour parer à la perte d'un matériel dont les travaux de réfection n'avaient pas été faits en temps opportun (161), des provisions affectées à des versements obligatoires au profit du personnel de l'entreprise (162), des provisions à titre de garantie contre les risques d'incendie de l'entreprise dans la mesure où elles correspondaient aux primes qu'eût réclamées une compagnie d'assurances.

En matière d'impôt sur les B. I. C., l'Administration a toujours admis que les provisions pouvaient être légitimement considérées comme des charges déductibles : l'Instruction du 30 mars 1918 porte, en effet, que « en prévision d'une perte que rien n'autorise à considérer comme certaine et susceptible de motiver un amortissement, mais que des événements en cours suffisent pourtant à faire tenir pour probable, une fraction correspondante du bénéfice accusé par les résultats d'un exercice peut, à raison de son caractère conditionnel et aléatoire, être isolée à titre de provision. »

Et l'Instruction pose la règle suivante qui fixe, au regard de l'impôt cédulaire sur les B. I. C., la situation de ce prélèvement.

« Etant entendu que les provisions de l'espèce n'ont pas trait à des pertes seulement éventuelles, auquel cas elles ne seraient que des réserves dégui-

(160) Commission Supér. des Bénéfices de guerre, 28 juin 1918.

(161) Commission Supér. des Bénéfices de guerre, 17 nov. 1917.

(162) Commission Supér. des Bénéfices de guerre, 28 juin 1918.

sées, et pourvu que leur objet soit nettement précisé, il y a lieu d'admettre qu'elles peuvent ne pas figurer dans le montant du bénéfice imposable de l'exercice. Elles rentreront d'ailleurs dans celui d'un exercice ultérieur, si la perte en prévision de laquelle elles ont été constituées ne s'est pas produite. »

Nous allons tenter de dégager les contours de la notion de provision tels que l'Administration et la jurisprudence les ont modelés.

De l'Instruction de 1918, il ressort que la condition principale et nécessaire pour qu'une somme isolée du bénéfice, sous le nom de provision, puisse être considérée comme une charge déductible est que cette somme ait pour but de parer à un risque probable.

Il conviendra donc de distinguer les provisions pour pertes probables, déductibles, des sommes isolées du bénéfice et qualifiées de provisions pour pertes éventuelles qui doivent être réintégrées dans le bénéfice imposable.

En fait, si la discrimination entre les réserves et les provisions est délicate, au point de vue fiscal, la discrimination entre les provisions qui sont déductibles et celles qui sont à réintégrer dans le bénéfice imposable est encore plus malaisée; les solutions administratives et les décisions des tribunaux se ressentent de cette difficulté; des sommes isolées du bénéfice pour parer à la fluctuation du cours des marchandises pourront être considérées comme non déductibles parce qu'elles constituent une réserve, alors que d'autres ayant le même objet seront réputées déductibles comme constituant une provision

Le Conseil d'Etat a affirmé à maintes reprises dans ses arrêts, à la suite des Instructions du 30 mars 1918 et du 31 janvier 1928 la nécessité de la condition de probabilité du risque auquel il y a lieu de faire face.

Il a jugé notamment que ne pouvait être considéré comme charge déductible la provision pour débiteurs douteux constituée en vue de parer à une perte non réalisée et purement éventuelle (163); dans un arrêt du 7 février 1930, la Haute Juridiction a estimé également que « la provision constituée pour faire face aux conséquences de la garantie instituée par l'article 1792 (164) du Code Civil correspondait « seulement à une dépense éventuelle et non à une perte effectivement subie au cours de l'année 1923; qu'elle ne saurait, dès lors, être regardée ni comme une charge, ni comme un amortissement pouvant être déduit du bénéfice net. »

Dans le même sens, le Conseil de Préfecture de la Seine a, par un arrêté du 26 décembre 1928, refusé d'admettre comme charge déductible une somme isolée des bénéfices à titre de provision pour perte au change, pour la raison que cette somme ne s'appliquait qu'à une « perte éventuelle », et qu' « on ne saurait tenir pour acquise et déduire, en conséquence, des bénéfices d'une Société une perte qui ne pouvait être alors chiffrée, ni même établie autrement que

(163) C. E. 10 décembre 1926. *Bullet. des Contrib. Directes*, 1927 page 187.

(164) Il s'agit de la garantie due par les architectes et entrepreneurs en raison de perte d'édifice par vice de construction. Voir LEBON, 1930, p. 143.

par conjecture et qui aurait pu ne pas se réaliser ultérieurement (165). »

En second lieu, les provisions pour pertes probables doivent être précisées quant à leur objet (166); un compte de prévoyance constitué en vue de faire face à une charge future et non délimitée dans son étendue ne permettrait aucune déduction.

Les objets motivant la constitution d'une provision doivent, en troisième lieu, correspondre à des éléments figurant au bilan de l'entreprise. Le Conseil d'Etat a précisé à plusieurs reprises l'obligation d'existence de cette condition (167).

Enfin, le Conseil d'Etat a estimé que les provisions ne sont déductibles que lorsqu'elles sont destinées à faire face à des pertes ou à des dépréciations susceptibles de se produire au cours de l'exercice dont les bénéfices sont envisagés pour le calcul de l'impôt.

Il n'accepte de faire figurer parmi les charges d'une année déterminée que les dépenses résultant de créances nées au cours de celle-ci, et écarte toutes celles qui lui sont postérieures, même quand elles résultent d'engagements souscrits au cours de la dite année.

Cette solution est contenue dans un arrêt de principe du 4 août 1927, lequel refuse à un industriel le droit de constituer une provision pour parer à une perte que les conditions dans lesquelles il avait

(165) Voir dans le même sens C. E. 23 décembre 1932. Recueil Questions fiscales, 1933, p. 59.

(166) Voir dans ce sens C. E. 1^{er} juillet 1932, Rec. Quest. fisc., 1932, p. 211.

(167) Voir C. E. 28 février 1930, B. D. 1930, p. 466.

souscrit un marché à livrer, jointes à la hausse des matières premières qu'il lui fallait acheter, rendaient inévitable (168).

Le Conseil d'Etat voit dans les sommes ainsi isolées des bénéfices lors de la clôture de l'exercice, des réserves destinées à être acquises définitivement au contribuable et non des provisions devant disparaître presque certainement dans un bref délai. C'est pourquoi il en refuse la déduction.

Cette manière de voir de la haute juridiction découle du principe de l'annualité de l'impôt et de la règle de l'indépendance des exercices qui s'oppose, pour l'établissement des cotisations, à toute compensation entre les pertes d'un exercice et les produits d'un autre.

Mais, la loi du 30 décembre 1928 instituant dans son article 3 le report déficitaire, il semblait que cette condition dût perdre tout intérêt et l'Administration des Contributions directes paraissait elle-même avoir conformé sa doctrine, en matière de provisions à la règle du report déficitaire, ainsi qu'en témoigne la Circulaire 2027 du 23 mars 1929 : « Etant donné que, par l'institution du report déficitaire, lit-on dans ce document, la loi établit désormais une liaison entre les résultats de plusieurs exercices successifs, l'évaluation des bénéfices imposables pourra être adaptée d'une façon plus étroite aux pratiques normales du commerce et de l'industrie. Certaines entreprises ont

(168) C. E. 4 août 1927, LEBON, p. 942, S. 1928, III, p. 28. — Même sens : C. E. 28 février 1932, B. D. 1930, p. 466. — C. E. 23 décembre 1932, Recueil Questions fiscales 1933, p. 59.

coutume d'isoler des bénéfices de chaque exercice une provision destinée au paiement de l'impôt qui frappera l'année suivante ces mêmes bénéfices. Il n'y aura pas d'inconvénient à accepter cette provision dont l'admission ne fait qu'avancer une déduction qui serait faite même dans le cas où l'exercice suivant serait déficitaire. »

Mais, dans ses dernières décisions, le Conseil d'Etat paraît moins ferme dans cette voie. Il semble admettre que la règle de l'indépendance des exercices commerciaux conserve toute sa portée quand on se trouve en présence d'exercices bénéficiaires, et qu'elle n'a fait que recevoir une exception en cas de déficit d'exploitation. « Les seules pertes dont l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 (169) admet la déduction, lisons-nous dans un arrêt du 28 février 1930, sont celles résultant d'une dépréciation ou d'une baisse de valeur des éléments figurant régulièrement à l'actif, qui se sont produites dans l'année même dont les résultats servent de base à l'établissement de l'impôt. »

En somme, le Conseil d'Etat continue à considérer les provisions pour risques susceptibles de se produire dans un exercice ultérieur comme des bénéfices à maintenir dans les bases imposables, comme des réserves de péréquation.

Pour nous résumer, nous dirons que la notion de provision, telle que l'Administration et la jurispru-

(169) C. E. 28 février 1930, B. D. 1930, p. 466.

Même sens : C. E. 13 novembre 1931, Rec. des Quest. fisc., 1932, p. 27. — C. E. 23 décembre 1932, Rec. des Quest. fisc., 1933, p. 59.

dence l'ont édifiée, doit, pour constituer une charge déductible du bénéfice imposable à la cédule des B. I. C., être ainsi circonscrite :

a) D'une part, faire face à un risque probable, précis, et correspondant à des éléments figurant au bilan de l'entreprise;

b) Avoir pour but de parer à des pertes ou dépréciations susceptibles de se produire au cours de l'exercice dont les résultats sont envisagés pour le calcul de l'impôt.

§ 5. — LA DÉDUCTION DES INTÉRÊTS

DES SOMMES INVESTIES PAR DES TIERS DANS L'EXPLOITATION

Les intérêts des capitaux prêtés par des tiers à l'entreprise sont déductibles, sous quelque forme qu'ils se présentent, qu'il s'agisse d'une dette chirographaire, contractée pour les besoins de l'entreprise, de la souscription d'obligations, de versements en comptes-courants, etc...

Mais le montant du remboursement de la dette n'est pas déductible.

En ce qui concerne les intérêts des capitaux appartenant en propre à un commerçant et engagés par lui dans son entreprise, ils doivent être considérés au point de vue fiscal comme un élément du bénéfice net de ladite entreprise, et compris, par suite, dans les bases de l'impôt sur les B.I.C. (170).

(170) Réponse du Ministre des Finances à la question écrite n° 6892 posée par M. René LEFEBVRE, député, J. O., Ch. Doc. Parl., 16 février 1921.

Cette règle est le pendant de celle qui interdit de déduire du bénéfice imposable une somme représentative de la rémunération du travail de l'exploitant.

Une question délicate se pose dans l'hypothèse où des associés en nom collectif, par exemple, consentent à la société des prêts en dehors de leur apport social primitif.

Quelle sera la situation fiscale de ces apports pour l'établissement des bénéfices imposables à la cédule des B.I.C. ?

Il est admis, tout d'abord, que si les sommes prêtées n'atteignent qu'une faible importance par rapport au capital social, et demeurent à la disposition du déposant, qui peut les retirer à son gré, après un simple préavis, elles doivent être considérées comme dettes de l'entreprise, et l'intérêt de ces sommes ne doit pas entrer dans le bénéfice imposable de la société.

La Circulaire administrative du 25 juillet 1924 établit, d'autre part, des distinctions suivant que les versements en question constituent soit un prêt, soit un dépôt, ou qu'ils alimentent un véritable compte-courant, ou qu'ils représentent des apports supplémentaires.

1° Si les versements en compte-courant ont le caractère de prêts ou de dépôts, leurs intérêts supportent à ce titre l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers; dans ce cas, ils doivent être déduits du bénéfice brut de la société, pour l'évaluation de son bénéfice net, en vue de l'établissement de l'impôt sur les B.I.C. (171).

(171) Voir réponse du Ministre des Finances à la question n° 2.865 posée par M. PAISANT, député, le 10 février 1925.

2° Si les sommes déposées alimentent un véritable compte-courant, « tel que ce contrat a été défini par la Cour de cassation, les intérêts des sommes que les membres d'une société en nom collectif ou en commandite simple déposent dans la caisse sociale, doivent être déduits du bénéfice brut de la société pour l'évaluation de son bénéfice » (172). Or, la Cour de cassation définissant le compte-courant (173), précise que ce contrat « suppose nécessairement une réciprocité de remises se traduisant en articles de crédit et de débit distincts, destinés à se balancer en un solde définitif à la clôture du compte ». En ce cas, on se trouve en présence d'une opération qui, par sa nature, ne constitue ni un prêt, ni un dépôt, et qui n'a pas non plus le caractère d'un supplément d'apport. Il s'agit d'une opération proprement commerciale, en sorte que les intérêts servis par la société aux sommes figurant au débit de son compte, revêtent le caractère d'une dépense commerciale, d'une charge d'exploitation; lorsque ces intérêts échoient à la société ils sont passibles de l'impôt sur les B.I.C.

3° Si les sommes versées par les associés constituent en fait de véritables suppléments d'apports, en raison notamment de leur importance relativement au fonds social et des conditions mises par les statuts à leur retrait, dans ce cas, les intérêts de ces sommes échappent à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements et doivent être maintenus dans les

(172) Idem.

(173) Cour de cassation, Chambre civile, 3 décembre 1901.

bases de l'impôt sur les B.I.C., au même titre que les intérêts du capital social (174).

La loi du 30 décembre 1928, par son article 29, dispose que les intérêts des comptes-courants doivent être soumis à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements; mais ce texte ne change rien en ce qui concerne les entreprises qui relèvent de l'impôt sur les B.I.C., car il est prévu que la disposition précédente ne joue pas dans le cas où ces intérêts figurent dans les recettes provenant de l'exercice d'une profession industrielle, commerciale, agricole ou d'une exploitation minière. Ces intérêts, lorsqu'ils échoient à la société, constituent comme par le passé un produit d'origine professionnelle passible de l'impôt sur les B.I.C.

L'Instruction du 31 janvier 1928 est venue d'autre part préciser sous quelles conditions un versement en compte-courant s'analyse en véritable supplément d'apports : « Les apports n'étant juridiquement constatés que par l'acte de société, précise-t-elle, le caractère de supplément d'apports ne peut être attribué aux versements en compte courant que dans des cas tout à fait exceptionnels où il est nettement établi que les sommes versées ne restent pas à la disposition des associés et qu'elles sont engagées dans l'entreprise au même titre que le capital social. Il y a lieu à ce sujet de remarquer que les sommes déposées par des commanditaires ou par des membres de S.A.R.L. ne peuvent, en règle générale, être considérées comme des suppléments d'apport puisque ces déposants ne sont, en tout état de

(174) Voir réponse du Ministre des Finances à M. PAISANT, question n° 2.865 du 10 février 1925.

cause, responsables qu'à concurrence de leur part dans le capital social ».

En somme, la question de la déduction des intérêts des sommes versées en compte-courant dans une entreprise est, par-dessus tout, une question de fait à apprécier, il conviendra de rechercher chaque fois si, « vu les circonstances de l'espèce, le crédit des comptes doit être considéré comme un capital engagé dans l'affaire à raison tant de son importance relative que des conditions restrictives auxquelles le retrait est soumis » (175).

SECTION III

Appréciation de la matière imposable dans l'espace

La territorialité de l'impôt

Le principe de la territorialité de l'impôt sur les B.I.C. a été affirmé dans l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 qui précise que l'impôt frappe « l'exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France », mesure rationnelle qui a pour but d'éviter les cas de double imposition.

De ce principe, nous pouvons conclure que, lorsque la totalité de l'opération industrielle qui se traduit par un bénéfice, se déroule en France, elle y est imposable quelle que soit la nationalité, française ou étrangère de celui qui en bénéficie; au contraire, si la totalité de

(175) C. E. 22 juillet 1932. Rec. des Quest. fiscales, 1932, p. 211.

L'opération se déroule à l'étranger, elle échappe entièrement à l'impôt.

Ainsi, une maison de commerce française qui possède des succursales hors de France (Algérie, colonies, pays de protectorat, étranger) et qui alimente ces établissements par des achats effectués ou par des fabrications réalisées sur place, échappe incontestablement pour ces opérations à l'impôt sur les B. I. C. (176).

Parallèlement, la société étrangère qui possède en France une maison revendant en France des produits qu'elle y a achetés ou fabriqués est, sans aucun doute imposable pour les bénéfices qu'elle réalise en conséquence de ces opérations.

La circonstance que l'établissement considéré posséderait un siège administratif hors du territoire où les opérations se déroulent reste sans influence sur le principe de l'imposition, la solution est expressément admise par l'Instruction administrative du 31 janvier 1928.

Voilà pour ce cas simple. Mais la situation devient plus embarrassante et donne lieu à de sérieuses difficultés lorsque l'objet de l'imposition est complexe, et se déroule partie en France, partie à l'étranger ou inversement. Ce sera le cas, notamment, d'une société française qui fabrique un produit en France et le revend hors de France; d'une société étrangère qui importe en France un produit acheté à l'étranger et le

(176) Voir en ce sens réponse du Ministre des Finances à la question posée par M. DIEBOLD-WEBER, sénateur, le 27 février 1930, in *Recueil juridique des Sociétés*, 1930, p. 105.

revend avec bénéfice; d'une société étrangère qui établit en France un bureau d'achat.

La question se pose, dans cette hypothèse, de savoir quel est le critérium d'imposition.

C'est ce que nous nous proposons d'étudier en envisageant d'abord les solutions de l'Administration, et ensuite les tentatives qui ont été faites sur le terrain du droit international par voie de conventions d'Etat à Etat, pour éviter les cas de double-imposition, en réglant la situation fiscale des entreprises commerciales et industrielles étrangères.

§ 1. — LES SOLUTIONS DE L'ADMINISTRATION

Prenons en premier lieu le cas le plus simple.

Une société française, sans avoir d'établissement à l'étranger, réalise des bénéfices en conséquence d'opérations faites avec l'étranger; il est incontestable que, dans ce cas, il y a lieu à l'imposition, car le bénéfice a été réalisé sur le territoire français, et cette solution trouve son application aussi bien au cas où l'affaire a été réalisée par l'intermédiaire d'un simple représentant que lorsque la société est entrée directement en rapport avec le client étranger (117).

Supposons maintenant qu'une société française possède à l'étranger un établissement ayant le caractère d'une entreprise distincte; l'établissement étranger achète pour un prix déterminé à la société française les produits dont la revente lui procure un bénéfice.

(117) En ce sens Comm. Sup. des Bén. de guerre, 4 juillet 1925 (R. I, 1883).

produits que la société française fabrique ou achète. Dans ce cas, c'est un établissement étranger qui va réaliser le profit. Il semblerait donc que l'opération doive échapper à l'impôt. Mais l'Administration n'applique pas rigoureusement cette règle. Elle admet bien qu'en principe le bénéfice réalisé par l'établissement étranger de la société française échappe à l'impôt, mais elle considère que la partie de l'opération qui s'est déroulée en France (achat ou fabrication) comporte un bénéfice taxable, dont il y a lieu de faire la ventilation pour l'imposition de la maison française (178).

Cette manière de voir a été affirmée dans de nombreuses réponses ministérielles; nous ne citerons que celle faite à M. Fleury-Ravarin, le 27 janvier 1920, où il est dit que « seules les opérations entièrement effectuées par des établissements situés à l'étranger et ayant le caractère d'entreprises distinctes ne doivent pas entrer dans le décompte du chiffre d'affaires tenu pour l'assiette de l'impôt » (179).

D'après le même principe, il semble que les sociétés étrangères qui possèdent en France un établissement ou un atelier dans lequel elles fabriquent des produits vendus exclusivement à l'étranger, ne devraient pas être imposées, car le fait de la fabrication d'un produit n'implique pas l'existence d'un bénéfice. Néanmoins,

(178) Voir *J. O.* 22 juillet 1919, p. 7591, réponse à la question de M. GABORIT, député.

(179) Voir dans le même sens : Réponses à :

M. MACAREZ, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl. 19 déc. 1923, p. 4292.

M. PEYROUX, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl. 19 janv. 1922, n° 11.760.

M. ARTAUD, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 30 mai 1922, n° 13.791

M. LAMOURENIX, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 6 fév. 1923, n° 16.571.

l'Administration et la jurisprudence se prononcent dans le sens de l'imposition. Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 22 juillet 1921 rendu en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, a jugé qu'une fabrique exploitée dans ces conditions constitue « une entreprise exploitée en France », et, par suite, est redevable de l'impôt à raison des bénéfices qu'elle est susceptible de procurer (180).

Une réponse du 5 mars 1930 (181) précise également que les profits réalisés par les usines d'une entreprise française sur les produits qu'elle fournit à ses maisons de vente étrangères doivent être compris dans les bases de l'impôt dont elle est redevable pour les exploitations sises en France.

En somme, les bénéfices réalisés par les établissements étrangers d'une société française ne sont pas imposables en principe quand ces établissements ont une existence propre; par contre, les affaires faites par un simple représentant le sont toujours.

On devrait pouvoir en conclure, semble-t-il, qu'une entreprise étrangère qui fait en France des opérations n'y sera imposable qu'autant qu'elle possédera en France un établissement distinct. Mais l'Administration ne se range pas à cette solution et, par esprit de fiscalité suspend l'application de ces principes et impose la société étrangère (182).

(180) Voir dans le même sens C. E. 25 juillet 1929, R. I. 2832.

(181) Réponse à la question posée par M. DOLLAT, député, le 5 mars 1930, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 23 avril 1930, p. 2204.

(182) En ce sens, réponse à M. LECUYER, sénateur, 26 novembre 1928, *J. O.*, Doc. Parl. Sénat, 13 février 1929, p. 120.

Le Conseil d'Etat a jugé qu'une compagnie de navigation maritime, possédant une agence dans un port français doit être imposée (183).

Le ministre des Finances a également précisé dans une réponse qu'une société étrangère qui entretient en France un représentant chargé de faire fabriquer et livrer en France des commandes reçues de l'étranger est imposable (184).

Un cas plus délicat est celui des bureaux d'achat établis en France par une société qui possède son siège à l'étranger.

Cette entreprise étrangère se fait expédier les marchandises achetées dans notre pays par son bureau d'achat. D'après les principes, il semblerait qu'une telle opération ne devrait pas être assujettie à l'impôt sur les B.I.C., attendu qu'elle n'est pas productive de revenus.

La comptabilité tenue en France ne peut faire ressortir aucun bénéfice; c'est une comptabilité « dépenses ».

Cependant, l'Administration, dès l'origine, a prétendu taxer ces opérations. « Les entreprises possédant en France des maisons installées exclusivement en vue d'acheter des produits destinés à l'approvisionnement de leurs établissements de vente situés à l'étranger sont, dit le Ministre des Finances, dans une réponse à une question posée le 13 juin 1918, passibles de l'impôt sur les B.I.C. à raison des profits afférents à la partie de

(183) *C. E.* 4 juillet 1924, *B.C.D.* 1925, p. 169.

(184) Réponse à M. ESCUDIER, député, *J. O.*, *Ch. Doc. Parl.*, 16 février 1930, p. 763.

leurs opérations exécutée en France. Ces profits correspondent aux bénéfices que réaliseraient les maisons d'achat si elles vendaient dans les conditions pratiquées par le commerce d'exportation, les marchandises dont elles assurent l'expédition ».

En somme, il semble que nous cotoyions ici un domaine voisin de l'arbitraire. On taxe le bureau d'achat sur le bénéfice qu'il n'a pas fait en réalité, mais qu'aurait pu faire une entreprise française de même nature. « Les profits du bureau d'achat correspondent aux bénéfices qu'il réaliserait s'il effectuait pour le compte de tiers les opérations que lui confie sa maison » (185). Doctrine justement critiquée par M. Bocquet en ces termes : « En vain objectera-t-on, dit cet auteur, que l'entreprise française concourt à la formation d'un bénéfice qui sera réalisé plus tard à l'étranger; nous répondons qu'en matière cédulaire, la réalisation d'un bénéfice à l'étranger est inopérante ».

En réalité, la solution admise par l'Administration a pour but de protéger le commerce français; elle est peut-être dictée par des considérations moins fiscales qu'économiques. La réponse du Ministre des Finances à M. Rognon, député, le dit sans ambages (186). Mais ce sont là des considérations extra-juridiques, que l'interprète doit écarter, et dont la solution n'appartient qu'au législateur.

(185) Réponse du Ministre des Finances à M. FRANÇOIS-ALBERT, sénateur.

(186) *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 4 août 1923.

La jurisprudence, très généralement, s'est cependant prononcée dans le sens de l'Administration (187).

L'entreprise étrangère qui possède un bureau d'achat étant considérée par la jurisprudence comme taxable pour les bénéfices qu'elle est censée réaliser en France, il semble que l'on devrait déduire des bénéfices imposable des entreprises françaises les bénéfices que celles-ci sont censées réaliser à l'étranger par le moyen des bureaux d'achat qu'elle y ont établis. Mais le Conseil d'Etat refuse d'assimiler les deux situations, ou du moins subordonne la possibilité de déduction des bénéfices réalisés à l'étranger par le bureau d'achat à certaines conditions, telles que « l'existence d'un établissement distinct », conditions qui lui paraissaient indifférentes lorsqu'il s'agissait de taxer du chef de son bureau d'achat en France un établissement étranger (188).

Ainsi qu'on le voit, le principe de la territorialité de l'impôt n'est pas appliqué avec une grande rigueur par l'Administration. Le « nationalisme fiscal » y apporte de nombreuses dérogations, qui aboutissent, en fait, à des doubles impositions, caractérisées par le fait qu'une même source de revenus se trouve taxée plusieurs fois dans des pays différents pour une seule et même période.

(187) C. E., 27 février 1929, R. I. 2590 en mat. de contrib. sur les bénéfices de guerre. — C. E., 14 février 1930 et 21 février 1930, R. I. 2858. — Contra C. de Préf. de la Seine 5 septembre 1928, R. I. 2487.

(188) Voir C. E. 28 mars 1930, R. I. 2895.

Notons enfin que, récemment, la situation fiscale des entreprises à activité internationale a fait l'objet de l'attention du législateur, qui a pris à cet egard certaines dispositions, contenues dans l'article 76 de la loi de budget du 31 mai 1933.

Cet article a pour but de permettre la rectification des déclarations souscrites par des entreprises qui, se trouvant liées étroitement à des entreprises étrangères avec lesquelles elles sont en relations d'affaires, peuvent transférer une partie de leurs bénéfices à ces entreprises, notamment en majorant ou atténuant les prix des produits qu'elles leur achètent ou qu'elles leur vendent. La nouvelle disposition vise trois cas différents :

1° Entreprises françaises contrôlant des entreprises étrangères;

2° Entreprises françaises faisant partie d'un groupe qui contrôle les entreprises étrangères;

3° Entreprises françaises qui sont sous la dépendance d'entreprises étrangères.

Pour toutes ces entreprises, le texte légal permet de redresser les bénéfices déclarés, en vue de soumettre à l'impôt les profits qui auraient été transférés hors de France. Il porte qu'à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements nécessaires, les bénéfices imposables pourraient être fixés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement.

§ 2. — LA RÉGLEMENTATION PARTIELLE
DE LA DOUBLE-IMPOSITION.

LES TRAVAUX DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS
LES CONVENTIONS D'ETAT A ETAT

L'accroissement des charges fiscales aidant, des protestations de plus en plus vives se sont fait jour. La question de la double-imposition a été soumise à une conférence d'experts techniques comprenant des représentants de la Belgique, de la France, de la Grande-Bretagne, de l'Italie, des Pays-Bas, de la Suisse et de la Tchécoslovaquie, qui avaient été réunis sur l'initiative du Comité financier de la Société des Nations.

Dans des résolutions déposées le 5 février 1925, cette conférence a recommandé pour les impôts réels et notamment pour l'impôt sur les B. I. C., le principe de la taxation des revenus à la source.

Le Comité fiscal de la S.D.N., depuis plusieurs années, poursuit l'étude du problème des doubles-impositions : cet organisme, puissamment aidé par les ressources de la fondation Rockefeller a fourni des études d'un intérêt théorique et pratique de premier plan, qui ont aidé à la rédaction des conventions franco-italienne et franco-belge notamment.

Pour éviter les résultats désastreux de la double-imposition au point de vue de leurs relations économiques internationales, un certain nombre d'Etat ont passé des conventions de réciprocité.

La première en date est la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, ratifiée par la loi du 17 juillet 1925. Aux termes de cet accord, les contribuables fran-

çais et sarrois ne peuvent être astreints au paiement des impôts directs que dans le pays où ils possèdent leur domicile ou, à défaut de domicile, dans le pays où ils peuvent être considérés comme ayant leur résidence habituelle.

L'article 2 précise que, par le terme « exploitation », pour l'établissement de l'impôt sur les B.I.C., on doit entendre non seulement le siège principal, mais aussi les succursales, les bureaux d'achat ou de vente, les agences, les comptoirs, et toutes installations autres ; la convention prévoit en outre que pour l'évaluation des bénéfices susceptibles d'être taxés dans l'un et dans l'autre pays, il sera fait état, non seulement des résultats de comptabilités séparées, s'il en existe, mais encore du produit réel des opérations effectuées sur chaque territoire.

Nous trouvons ensuite un arrangement franco-espagnol en date du 18 mai 1926. Cette convention, rédigée en termes très généraux et d'une excessive concision, permet difficilement de se rendre compte des conséquences possibles de l'accord intervenu.

L'alinéa 2 de l'article 1^{er} porte que « en ce qui concerne les impôts sur le capital, les revenus ou bénéfices, chacune des hautes parties contractantes, ne taxera les sociétés de l'autre, ainsi que leurs filiales, succursales ou agences, qu'à raison de la part d'actif social qu'elles ont investie sur son territoire, des biens qu'elles y réalisent ou des affaires qu'elles y pratiquent. Elle ne leur appliquera pas de taux de liquidation supérieurs à ceux qu'elle applique aux sociétés du pays ». Il semble que l'on puisse déduire de ces termes qu'il

n'est pas possible de taxer dans l'un des pays les bénéfices qui n'y sont que fictivement réalisés (comme par exemple les bénéfices des bureaux d'achat); quant à l'article 2 traitant du calcul des bases d'imposition, il est rédigé en des termes d'une telle complexité qu'il est impossible d'en dégager une conception quelconque.

Une convention de même ordre passée avec l'Allemagne le 17 août 1927, ne donne guère plus de renseignements capables d'éclairer le problème des doubles-impositions.

Il faut arriver à la convention franco-italienne du 16 juin 1930-16 novembre 1931 (Loi du 13 juillet 1933), pour trouver des notions précises susceptibles de faire faire de réels progrès à la technique des conflits de droit fiscal international.

Cet accord vise les impôts directs en général et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Les dispositions qui concernent plus particulièrement les impôts dus par les sociétés sont les suivantes:

L'article 6 donne des précisions sur le lieu d'imposition des revenus des exploitations industrielles, commerciales, minières ou agricoles.

Voici comment il s'exprime : « Les revenus de toutes exploitations industrielles, commerciales, minières ou agricoles, sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel se trouvent des établissements stables, même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat, sans y avoir d'établissement. »

La notion d'établissement stable est ainsi présentée :

« Il y a lieu d'entendre par établissement stable, aux

fins de la présente convention, une organisation productive permanente appartenant à l'entreprise et dans laquelle s'exerce, en totalité ou en partie, l'activité de ladite entreprise ». Le protocole précise que « sont considérés comme établissements stables au sens de l'article 6 de la convention, non seulement le siège social et le siège central réel, mais aussi les succursales, les agences, les fabriques, les usines, les laboratoires, les locaux d'achat et de vente, les magasins et autres exploitations commerciales ayant un caractère d'organisation productive stable, ainsi que les représentations permanentes.

« Si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces Etats appliquera l'impôt sur la partie du revenu provenant de l'activité des établissements situés sur son territoire, à charge par le contribuable de présenter ses comptes généraux, ses comptes spéciaux, ainsi que toutes pièces nécessaires à la discrimination des revenus ».

Les comptes généraux, d'après le protocole, sont « ceux qui expriment les résultats généraux de l'entreprise et qui sont dressés et publiés conformément aux lois de l'Etat dans lequel se trouve le siège social ou le siège central réel de l'entreprise.

Les « comptes spéciaux » sont ceux qui expriment les résultats de la gestion des établissements situés dans l'Etat qui applique l'impôt, comptes dressés et publiés conformément aux lois dudit Etat.

Du point de vue du contrôle, la convention prévoit que l'Etat qui, en vertu des dispositions précédentes perçoit l'impôt, doit communiquer d'office les bases

d'imposition à l'autre Etat si le bénéficiaire des revenus a son domicile sur le territoire de ce dernier Etat; cette mesure est destinée à permettre l'établissement de l'impôt personnel de l'intéressé (ce sera le cas notamment pour notre impôt général sur le revenu).

En outre, il est prévu que l'Administration de chaque pays pourra demander à celle de l'autre des informations visant des cas concrets; mais l'application de cette mesure ne pourra se faire que dans la limite où le secret des opérations bancaires n'en souffrira pas et où cette communication ne sera pas en désaccord avec la législation du pays auprès duquel les renseignements seront demandés.

Ainsi qu'on le voit, le nœud de la question se trouve dans la définition de l'« établissement stable ».

La société qui possède des établissements dans les deux pays contractants, mais qui n'a d'établissement stable que sur le territoire d'un seul, ne sera imposée que dans ce dernier Etat. Si, au contraire l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats, elle pourra être l'objet de deux cotisations; mais une ventilation des bénéfices aura lieu.

La convention franco-belge du 16 mai 1931 (Loi du 13 juillet 1933), s'apparente étroitement à la convention franco-italienne.

Cet accord spécifie que le domicile fiscal des sociétés qui constituent une individualité juridique distincte est au lieu de leur siège social effectif.

Les principes d'imposition concernant les professions commerciales industrielles ou agricoles sont ainsi exposés :

Les exploitations industrielles, minières, agricoles et commerciales sont imposables dans chacun des Etats au prorata des revenus produits par les établissements stables qui y sont situés.

Les revenus sont en principe connus par la comptabilité. A défaut de comptabilité régulière, les règles de ventilation à employer seront déterminées par les administrations compétentes des deux Etats contractants.

La notion d'établissement stable est ainsi délimitée :

« Sont considérés comme établissements stables, les sièges de direction effective, succursales, fabriques, usines, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achat ou de vente, dépôt ainsi que toutes autres installations fixes, de caractère productif. Le fait, pour une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants, d'avoir des relations d'affaires avec l'autre pays par l'intermédiaire d'un agent ou d'une société vraiment autonome (courtier, commissionnaire, filiale, etc...), n'implique pas pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce dernier pays.

Envisageant les comptoirs d'achat, le texte précise que ne sont pas imposables les comptoirs qui se bornent à l'achat de marchandises destinées à l'approvisionnement d'un ou de plusieurs établissements de vente ou de transformation que le contribuable exploite dans l'autre pays.

Enfin, en ce qui concerne les recouvrements, une clause de réciprocité oblige chacun des Etats contractants à se prêter concours et assistance pour assurer la

rentrée des impôts suivant les règles de leur propre législation.

§ 3. — LES ENTREPRISES DE NAVIGATION MARITIME

La règle de la territorialité de l'impôt présente de sérieuses difficultés d'application pour les entreprises de navigation maritime.

Il est malaisé, en effet, d'apprécier, dans les bénéfices provenant de l'exploitation de navires qui fréquentent les ports de différents pays, la part qui peut être légitimement taxée dans un pays déterminé comme y ayant été réalisée.

Par leur nature même, ces compagnies dont les opérations s'étendent en général sur de nombreux pays risquent de tomber sous le coup de doubles impositions.

En fait, leurs bénéfices sont soumis à des taxations superposées. Pour remédier à cet inconvénient, les Etats-Unis ont, dès 1921, exempté d'impôts les profits réalisés dans leurs ports par les entreprises de navigation étrangère, sous condition de réciprocité (189).

L'Angleterre, la Norvège, la Suède, le Danemark, l'Allemagne, la Hollande, le Japon, n'ont pas tardé à imiter cet exemple et ont inséré dans leur législation une clause d'exemption réciproque.

Cependant, la Chambre de Commerce Internationale et le Comité des Experts techniques fonctionnant près du Comité financier de la S.D.N., recommandaient la généralisation de la clause d'exemption réciproque.

(189) Revenue-Act. de 1921.

A son tour, le législateur français a cru devoir consacrer le même principe d'exonération réciproque en faveur des entreprises étrangères de navigation maritime pour permettre à nos entreprises françaises d'armement de bénéficier à l'étranger des mêmes avantages fiscaux que les entreprises de la plupart des grandes puissances maritimes.

L'article 3 du projet de budget pour l'exercice 1926, devenu l'article 5 de la loi du 29 avril 1926, établit la clause d'exemption réciproque.

Aux termes de cet article, « les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires étrangers sont exempts d'impôts à condition que les pays dont les navires battent pavillon accordent une exemption équivalente aux entreprises françaises de navigation » pour les bénéfices qu'elles peuvent y réaliser.

Le texte précise que « les modalités de cette exemption et les impôts compris dans l'exonération seront fixés pour chaque pays par un accord diplomatique », et « feront l'objet d'un décret contresigné par le ministre et soumis dans le délai de trois mois à la ratification législative ».

Enfin, il est dit que les bénéfices réalisés dans les pays ayant consenti l'exonération réciproque par les entreprises de navigation maritime qui ont leur siège en France seront compris dans les bases de l'impôt sur les B.I.C. dû par ces entreprises.

En application de cette disposition légale, un certain nombre de décrets font bénéficier de ces dispositions

les compagnies de navigation maritime appartenant à divers Etats.

Le premier en date est le décret du 20 mai 1927 concernant les sociétés de navigation maritime des Etats-Unis d'Amérique.

L'exemption portée par ce décret concerne les personnes physiques ou morales de nationalité américaine ; elle ne s'applique qu'aux seuls bénéfices provenant de la navigation, et par suite si une société française ou un particulier américain exploitent en France, en même temps qu'une entreprise de navigation une autre branche d'activité commerciale ou industrielle, l'exemption de l'impôt cédulaire ne s'étend pas aux bénéfices provenant de cette branche. Enfin, l'exonération porte sur tous les impôts basés sur les bénéfices.

De 1927 à 1930, nous ne trouvons guère que trois conventions d'exonération, concernant les entreprises allemandes (190), helléniques (191) et belges (192) de navigation.

Mais, dès 1930, une série de décrets est venue régler la situation des entreprises suédoises (193), danoises (194), néerlandaises (195), norvégiennes (196), italiennes (197), britanniques (198), et canadiennes (199), et japonaises (199 bis) de navigation.

(190) Accord commercial du 17 août 1927. Décret du 26 août 1927.

(191) Accord du 18 février 1929. Décret du 5 sept. 1930.

(192) Convention du 7 octobre 1929. Décret du 4 novembre 1930.

(193) Accord du 26 janvier 1930. Décret du 14 mai 1930.

(194) Accord du 28 juillet 1930. Décret du 26 avril 1930.

(195) Accord des 15 et 28 février 1930. Décret du 7 juin 1930.

(196) Accord du 2 juin 1930. Décret du 5 septembre 1930.

(197) Convention du 16 juin 1930.

(198) Accord du 1^{er} octobre 1932. Décret du 25 février 1933.

(199) Accord du 19 octobre 1932. Décret du 4 mars 1933.

(199 bis) Décret du 22 juin 1933.

Section IV

Appréciation de la matière imposable dans le temps L'annualité de l'impôt

§ 1. — LA PÉRIODE A ENVISAGER POUR LE CALCUL DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.

Après avoir envisagé la matière imposable dans l'espace, il convient de l'étudier dans le temps. Ici encore, nous constatons l'effort du législateur pour atteindre avec une exactitude de plus en plus scrupuleuse l'intégralité de la matière imposable.

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 spécifiait que l'impôt sur les B.I.C. doit être « établi sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente, ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile ».

La base normale d'imposition était constituée par le bénéfice de l'année civile, et le bénéfice de l'exercice commercial, quand il prenait fin à une date autre que le 31 décembre, ne pouvait lui être substitué que si ledit exercice comprenait exactement une période de douze mois.

Le commerçant qui désirait déplacer la date de clôture de son exercice était toujours obligé d'avoir recours à un exercice intérimaire de durée anormale, celle-ci étant tantôt inférieure à douze mois, tantôt supérieure à ce chiffre.

Or, d'après le texte du législateur de 1917, ces exer-

cices intérimaires ne pouvaient jamais servir de base à l'impôt.

Le Conseil d'Etat écartait toute imposition ne portant pas sur les douze mois mentionnés par la loi, et décidait chaque fois qu'il était en présence d'un exercice d'une durée exceptionnelle, que l'impôt devait être établi sur les bénéfices de l'année civile, bénéfices réels si l'on pouvait en déterminer le montant, sinon bénéfices calculés d'après le chiffre d'affaires (200).

L'application de ce principe aboutissait, dans le cas de changement de la date de clôture des exercices, à de singulières conséquences : tantôt il en résultait la double imposition d'un fragment d'année, tantôt la non imposition d'un autre.

Supposons, en effet, le cas d'une entreprise constituée le 30 juin 1928, et qui décide d'établir son premier bilan le 30 juin 1929. A défaut de bilan de 12 mois, clos en 1928, l'entreprise dont il s'agit devait être taxée, en 1929, d'après ses bénéfices de l'année civile 1928, c'est-à-dire ceux de la période du 1^{er} juillet 1928 au 31 décembre 1928.

En 1930, la même entreprise, dont le bilan clos au cours de l'année précédente, comprendra douze mois, devrait être imposée d'après les bénéfices constatés par ce bilan et correspondant à la période 30 juin 1928-30 juin 1929. Les bénéfices de la période 30 juin 1928-31 décembre 1928 se trouvent donc taxés deux fois, une fois au titre de 1929, et une fois au titre de 1930.

(200) Cf. C. E. 4 août 1925, LEBON, p. 791. — C. E. 12 novembre 1926, LEBON, p. 971. — C. E., 10 février 1928. — C. E., 20 juill. 1929.

Supposons maintenant une entreprise clôturant habituellement son bilan le 30 juin de chaque année : elle a ainsi établi, le 30 juin 1927, un bilan dont les résultats ont servi de base à l'établissement de l'impôt dû au titre de 1928. Cette entreprise décide, après le 30 juin 1927, de clôturer désormais son bilan au 31 décembre et le premier bilan qu'elle établit conformément à cette règle porte la date du 31 décembre 1928. Ce bilan, qui se réfère à la période 30 juin 1927-31 décembre 1928, comportant plus de douze mois, l'entreprise en cause devrait être soumise à l'impôt en 1929, d'après les résultats de l'année civile 1928. De ce fait, les bénéfices de la période 30 juin 1927-31 décembre 1927 se trouveraient échapper à toute taxation (201).

L'application de ce principe rigide causait à certaines entreprises astreintes par les circonstances à déplacer la date de clôture de leur inventaire, d'appréciables aggravations de droits (202).

En revanche, pour des contribuables peu scrupuleux, elle permettait une fraude facile.

Il suffisait, en effet, à ces contribuables, « lorsqu'une période prospère était suivie d'une dépression des affaires, d'étendre la durée de leur exercice de telle façon que cet exercice vint englober cette dépression.

La bonne période échappait ainsi en totalité ou en partie à l'impôt.

Par la suite, on changeait de nouveau la date de

(201) Voir Exposé des motifs de la loi du 30 décembre 1928, *J. O.*, Ch. Ann. n° 313.

(202) Cf. Tony SAUVEL, *op. cit.*, p. 38 sqque.

l'inventaire, en réduisant la durée des exercices pendant les périodes creuses.

Ce mécanisme de déplacement de la date d'arrêt des écritures permettait, en définitive, de faire retenir deux fois les résultats médiocres, et de faire négliger, au contraire, les mois avantageés (203).

La loi du 30 décembre 1928, dans son article 3, a mis fin à ces anomalies, en complétant le texte du législateur de 1917 par les trois alinéas suivants :

« Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou de moins de douze mois, l'impôt est néanmoins établi sur les résultats du dit exercice.

« Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de l'année suivante est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée, ou dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Les mêmes bénéfices viennent alors en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

« Lorsqu'il est établi des bilans successifs au cours d'une année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année suivante. »

Désormais donc, les anomalies de taxation provoquées par les changements apportés dans la date de clôture des exercices ne se produiront plus, l'impôt prenant pour base aussi bien la période de douze mois de l'exercice comptable habituel que la période

(203) Cf. GUERANDEL. — Commentaire de la loi de finances du 30 décembre 1928. — Recueil des questions fiscales, janvier 1929, p. 6, 2^e col.

plus courte ou plus longue qui s'écoule depuis la fondation d'une société jusqu'au 31 décembre, ou, en cas de changement de la date de départ de l'exercice commercial, depuis la date de clôture du précédent exercice jusqu'au moment choisi comme point de départ des bilans ultérieurs.

— Pour établir les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, doit-on considérer isolément les résultats de chaque exercice, ou au contraire peut-on admettre l'existence d'une compensation entre les bénéfices d'une année, et les pertes d'années antérieures?

Autrement dit, doit-on adopter le principe de la spécialité des exercices, ou faut-il se ranger à celui de la solidarité des exercices?

Examinons d'abord le problème du point de vue théorique, nous verrons ensuite quelle fut l'attitude du législateur et la position de l'Administration, en cette matière.

Contre le principe de la « spécialité », on a dit qu'il méconnaissait la solidarité des exercices successifs et la continuité de toute exploitation, qui sont pourtant des vérités économiques indiscutées. Si, en matière administrative, les comptes de chaque exercice forment un tout, rigoureusement distinct des comptes des exercices antérieurs ou postérieurs, il en va tout autrement en matière commerciale où il ne faut pas perdre de vue le lien qui unit les différents exercices.

Ainsi que le disent MM. LYON-CAEN et RENAULT (204),

(204) *Traité de droit commercial*, tome II, p. 55.

« dans la rigueur des principes, il n'y a de bénéfices que quand, en comparant l'actif au jour de la formation de la société avec l'ensemble des valeurs sociales lors de la dissolution, on trouve un excédent ». Certes, ni le fisc, ni l'exploitant ne peuvent, en pratique, attendre la liquidation de l'entreprise pour être fixés sur leurs droits respectifs, mais il ne faut pas accorder à la division de la durée de l'entreprise en exercices plus que la valeur d'une division commode, répondant à une nécessité pratique.

Le principe de la spécialité méconnaît aussi le droit commercial représenté par la loi du 24 juillet 1867 sur les Sociétés, loi dont les articles 15 et 44 qualifient de « dividende fictif » toute somme attribuée aux actionnaires avant remboursement des dettes des années écoulées.

Enfin, la spécialisation des exercices est infiniment préjudiciable aux particuliers, les obligeant à supporter l'impôt sur des sommes qu'ils doivent consacrer au paiement de leurs dettes, et, si l'on songe à la progression de l'impôt général, on voit quelle peut être l'importance de ce préjudice.

L'Etat prend sa part dans les produits des affaires des contribuables chaque fois que ces affaires réussissent.

La chance vient-elle à tourner, l'Etat se désintéresse de son associé de la veille. Par l'intermédiaire des agents de recouvrement, il sauvegarde ses droits, prenant des garanties pour le paiement de ses créances. Si la chance se dessine l'année suivante dans les affaires du contribuable, l'Etat reprend sa place au

rang des bénéficiaires *quia nominor leo*. Position contraire à l'équité et inélégante.

Pour justifier la spécialité des exercices, l'étanchéité que l'on veut maintenir entre ces périodes, on dit que c'est là une conséquence rendue inévitable par le caractère annuel du budget de l'Etat : l'impôt est établi annuellement sur les résultats de chaque exercice considéré en lui-même. La référence est insuffisante.

La règle de l'annualité des impôts n'est qu'un aspect de cette notion fondamentale en vertu de laquelle l'impôt est consenti tous les ans par les représentants des contribuables et chaque fois pour une année seulement.

Mais, cette annualité de l'impôt n'est pas exclusive du principe de la solidarité des exercices.

La plupart des législations étrangères prévoient la compensation des bénéfices et des pertes.

En Angleterre, l'impôt frappant les bénéfices industriels et commerciaux, la cédule D de l'Income-Tax, a été pendant longtemps assis, non pas sur les résultats du seul exercice ayant immédiatement précédé l'année d'imposition, mais sur la moyenne des résultats de trois années.

Le Finance-Act du 4 août 1926 a substitué à ce système de moyenne triennale un système autorisant les contribuables à faire état des pertes subies au cours des années précédentes et à les déduire du montant des bénéfices de l'une quelconque des six années suivantes.

Aux Etats-Unis, le Revenue-Act de 1921 prévoit (art. 204) que, si pour une année d'imposition com-

mençant après le 31 décembre 1920, il est démontré qu'un contribuable a subi une perte nette, le montant de cette perte sera déduit du revenu net de l'année suivante, l'excédent étant défalqué, s'il y a lieu, sur le revenu net de la dernière année suivant celle de la perte.

La loi belge autorise également « la déduction éventuelle des pertes professionnelles éprouvées pendant les deux années précédentes ou durant les deux exercices sociaux antérieurs (art. 32 des lois coordonnées du 29 octobre 1919 et du 3 août 1920).

En France, la législation fut pendant longtemps en régression sur celle des autres pays, en cette matière.

Lors des débats parlementaires qui précédèrent le vote de la loi du 31 juillet 1917, les Chambres eurent à choisir entre deux systèmes :

Celui de la taxation sur le produit moyen de trois années, période au cours de laquelle les reports déficitaires étaient admis; ce système était inspiré du système primitif en usage dans l'Income-Tax;

Celui de l'imposition sur le produit, ou mieux les résultats réalisés pendant l'année précédente.

C'est ce deuxième système qui fut adopté par les Chambres, et il semble que son adoption impliquait la notion de l'indépendance complète, de l'étanchéité des exercices commerciaux. Les résultats d'une année commerciale ne peuvent influencer sur ceux de l'année suivante, et un exercice reste et restera toujours bénéficiaire alors que les opérations effectuées pendant sa durée ont procuré un profit, même si ce profit est

inférieur à la perte subie au cours de l'exercice précédent.

Certains, prenant argument de la rédaction trop sommaire de la loi de 1917, à cet égard, ont soutenu que cette solution rigoureuse n'était pas conforme à l'intention du législateur, et que le texte n'excluait pas la possibilité d'admettre le report du solde déficitaire d'un exercice sur un autre.

L'Administration, elle, a toujours soutenu qu'il y avait une étanchéité absolue entre les résultats des différents exercices commerciaux (205) ; une décision contraire ayant toutefois été prise par un Conseil de Préfecture, le Ministre des Finances l'a soumise à la censure du Conseil d'Etat qui, par un arrêt du 28 juillet 1926, a donné raison à l'Administration.

L'arrêt de la Haute Assemblée était ainsi motivé :

« Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile; que cette disposition législative, en prenant pour base de l'impôt établi au titre d'une année déterminée les résultats établis au cours de l'année précé-

(205) Dans ce sens voir C. de Préfect. de la Seine, 19 mars 1925 (*Gazette des Tribunaux*, 27-28 novembre 1925).

Voir C. E., 28 juillet 1926 (*Bullet. des Contributions directes*, 1927, p. 66). — C. E. 10 juillet 1926 (*Bulletin des Contributions directes*, 1927, p. 187). — C. E. 25 mars 1927 (*Gazette des Tribunaux*, 3 mai 1927).

dente, exclut, par suite, toute compensation entre les bénéfices servant de base à l'imposition et les pertes subies par le contribuable pendant les années antérieures.

« Considérant d'autre part, que la compensation d'un déficit antérieur ne constitue pas une charge ou un amortissement susceptible d'être déduit, en vue de la détermination du bénéfice net annuel, dans les conditions prévues par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917... »

Ainsi, la cause était entendue. L'Administration et le Conseil d'Etat s'unissaient pour affirmer que, en l'état de la législation, les reports déficitaires figurant au débit des comptes de profits et pertes devaient en être distraits lorsqu'il s'agissait de déterminer le bénéfice passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cette thèse souleva les récriminations des milieux commerciaux et industriels.

Reprenant l'idée du premier système qui avait été proposé au législateur de 1917, M. Henry LE MIRE, député, déposa devant la Chambre en 1922 (206) une proposition de loi tendant à faire reposer l'évaluation du bénéfice imposable sur la moyenne des résultats des cinq dernières années précédant l'année de taxation.

Cette disposition qui avait été introduite dans la loi de finances de l'exercice 1923 fut disjointe à la demande du Ministre des Finances.

Une seconde tentative en faveur de l'admission du

(206) Chambre des Députés, session de 1922, annexe n° 4457 au procès-verbal de la séance du 13 juin 1922.

report déficitaire fut faite en 1924. Le projet de budget de l'exercice 1925 renfermait une disposition (art. 4) aux termes de laquelle la perte subie par une entreprise industrielle ou commerciale au cours d'un exercice quelconque devrait être retranchée du bénéfice de l'exercice suivant. Si la perte n'avait pas été totalement amortie sur le produit de cet exercice, l'excédent aurait été défalqué des bénéfices du deuxième exercice suivant l'année déficitaire. C'était, en somme, la solution prévue par les législations américaine et belge.

Mais, cette mesure n'était envisagée par le législateur que comme une compensation à l'augmentation du taux de l'impôt également proposée dans le même projet. « L'élévation du taux de l'impôt sur les B. I. C., lisons-nous dans le rapport ministériel (207), va avoir pour effet d'augmenter les charges fiscales des commerçants et des industriels. Comme contrepartie, il nous a paru équitable de leur accorder le bénéfice d'une mesure qu'ils réclament depuis longtemps, à savoir l'amortissement des pertes des exercices déficitaires. »

Mais, la Commission des Finances de l'époque ayant écarté cet accroissement de taux, elle a considéré qu'il n'y avait aucune raison d'admettre le report déficitaire (208). Au surplus, la question ne revêtait pas encore à l'époque une bien grande acuité, le nombre des affaires en déficit était relativement peu élevé.

(207) Exposé des motifs du projet de loi présenté par M. CAILLAUX le 25 mai 1925.

(208) Rapport général n° 1190 de MM. LAMOUREUX et de CHAPPEDELAINE, t. III, p. 15.

Les conditions économiques qui poussaient à la consommation assuraient aux entreprises des débouchés sûrs; l'exportation était favorisée par la dépréciation du franc.

Mais, depuis lors, les lois des 4 avril et 3 août 1926 ont précisément élevé le taux de l'impôt sur les B. I. C. à 15 %, comme il était prévu dans le projet de budget de 1925.

La question de la solidarité de l'exercice fut évoquée à nouveau, et le Parlement se décida à mettre sur pied un système prévoyant une compensation entre les bénéfices et les pertes.

L'article 3 de la loi du 30 décembre 1928 décide que « en cas de déficit d'exploitation subi pendant un exercice par une entreprise possédant une comptabilité régulière et complète, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant, et déduit du bénéfice réalisé pendant le dit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice qui suit l'exercice déficitaire. S'il existe un reliquat, il peut être reporté sur le troisième exercice ».

Ce texte ne peut pas être considéré comme abolissant le principe de la spécialité des exercices; il se borne seulement à le faire jouer sur une période supérieure à un an, et ne constitue de la sorte qu'une exception qui confirme la règle de la spécialité (209).

Il consacre néanmoins une amélioration très sen-

(209) Voir Circulaire n° 2027 du 23 mars 1927, p. 26.

sible de l'aménagement de l'impôt, permettant d'adapter d'une façon plus étroite l'évaluation des bénéfices imposables aux pratiques normales du commerce et de l'industrie (210).

§ II. — LA TAXATION IMMÉDIATE EN CAS DE CESSION
OU DE CESSATION D'ENTREPRISE ET DE DÉCÈS

La stricte application du principe de l'annualité de l'imposition aurait voulu qu'aucune imposition ne fût possible lorsque le contribuable cède ou cesse son exploitation en cours d'exercice, civil ou comptable ; en effet, on pouvait soutenir, d'abord, que la situation du contribuable en matière d'impôts directs, s'établit au 1^{er} janvier de la taxation, ensuite, que l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 disposant que l'impôt est établi au nom de chaque exploitant, cela supposait que l'assujetti continuait son exploitation.

On pouvait invoquer à l'appui de cette thèse l'exemple des anciennes contributions directes pour lesquelles c'était la situation dans laquelle le contribuable se trouvait au 1^{er} janvier de l'année d'imposition qui fixait ses obligations fiscales, celles-ci étant en principe déterminées pour toute l'année sur la base d'imposition existant au 1^{er} janvier. Pour être soumis à la patente en 1910, par exemple, il fallait au 1^{er} janvier 1910 exercer une profession imposée à cette contribution.

Cette règle qui pouvait se légitimer aisément pour des impôts assis sur les signes extérieurs, n'a aucune

(210) Voir Circulaire n° 2027 du 23 mars 1927.

raison d'être dans notre système d'impôts assis sur les revenus.

En d'autre termes, l'impôt n'est plus établi à raison des faits existant au 1^{er} janvier, mais à raison de la réalisation de bénéfices au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition.

C'est ce qui fut admis par l'Administration dès le lendemain de l'application de la loi du 31 juillet 1917.

Par un arrêt du 8 août 1921, le Conseil d'Etat décida que le commerçant qui avait cessé d'exercer son commerce au cours de l'année 1917, c'est-à-dire antérieurement au 1^{er} janvier 1918, date d'entrée en application de l'impôt sur les B. I. C., était pourtant passible de cet impôt pour les mois où il avait exercé (211).

Il fut jugé dans le même sens qu'un commerçant qui avait réalisé un bénéfice en 1917 était cotisable, et que le fait qu'il avait cessé d'exercer son commerce le 31 décembre 1917 n'était pas de nature à faire obstacle à l'application de cette règle (212).

Invoquant ces décisions, l'Administration soutint à son tour que le commerçant qui cessait complètement son commerce ou son industrie en cours d'année était imposable pour la période pendant laquelle il avait exercé. « L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, lisons-nous dans une réponse ministérielle à une question du 15 novembre 1922 (213), dispose qu'il est établi

(211) C. E., 8 août 1921.

(212) C. E., 18 novembre 1921 ; même sens, C. E., 18 mai 1928. Comm. Sup. des Bénéf. de guerre, 12 mai 1922, 4 août 1922, etc...

(213) Réponse du Ministre des Finances à la question n° 15.392 du 15 novembre 1922, posée par M. Gilles CHATEAU. *J. O.*, Ch. 1922, page 768.

un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisées pendant l'année précédente ou l'exercice ayant pris fin au cours de cette dernière année, et il n'est fait aucune distinction suivant que la profession a continué ou non d'être exercée pendant l'année de l'imposition. Il en résulte, conformément d'ailleurs à la jurisprudence du Conseil d'Etat, que les bénéfices réalisés par un commerçant qui a cessé, en cours d'année, d'exercer sa profession, doivent être soumis à l'impôt sur les B. I. C. au titre de l'année suivante. »

Mais, bien que le principe de l'imposition fût acquis, le fait que le recouvrement de l'impôt n'était possible que l'année suivante, créait pour le fisc un péril; le Trésor pouvait risquer de ne pas recouvrer sa créance; si l'exploitant n'avait pas fait de déclaration, il pouvait être très difficile de le retrouver, plusieurs mois ou souvent plus d'une année après qu'il avait cessé son exploitation; d'autre part, ce débiteur pouvait être sans ressources.

C'est cette précarité de la situation du fisc que le rapporteur du projet de loi de finances pour 1923 exposa en ces termes : « ...Lorsqu'un contribuable, dit-il, vient à cesser l'exercice de sa profession ou à céder son entreprise, les bénéfices qu'il a réalisés au cours de l'année de la cessation ou de la cession, ne peuvent être taxés avant l'année suivante. D'où de sérieuses difficultés pour l'établissement et le recouvrement de l'impôt si les intéressés ont quitté la localité où se trouvait la direction de leur entreprise. Ces opérations deviennent même impossibles quand

il s'agit d'étrangers qui ont regagné leur pays d'origine (214). »

L'article 12 de la loi du 30 juin 1923 est venu mettre un terme à cette situation. Ce texte précise que dans le cas de cession ou de cessation d'une entreprise non seulement totale, mais même partielle, l'impôt sur les B. I. C. dû en raison des bénéfices qui n'auraient pas encore été taxés, sera immédiatement établi.

A cet effet, les contribuables devront faire parvenir au Contrôleur des Contributions directes les renseignements nécessaires à la fixation des bases de leur imposition dans un délai de dix jours qui commencera à courir en cas de vente ou de cession du fonds de commerce, du jour de la première publication de la vente ou de la cession, dans un journal d'annonces légales, conformément aux prescriptions des lois du 17 mars 1909 et 31 juillet 1913 relatives à la vente et au nantissement des fonds de commerce, — en cas de vente ou de cession d'une autre entreprise, non commerciale, mais rangée néanmoins dans la cédule des B.I.C., du jour où l'acquéreur ou le cessionnaire a pris la direction effective de l'exploitation, — enfin en cas de cessation d'entreprise, du jour de la fermeture définitive des établissements.

Au cas où les contribuables ne se conformeront pas à ces dispositions, les bases de l'imposition seront arrêtées d'office. Il en serait de même si, invités à fournir les justifications nécessaires, les contribuables s'abste-

(214) *J. O.*, Sénat, Doc. Parl., 1923, p. 358.

naient de les donner dans les dix jours qui suivent la réception de l'avis qui leur serait adressé à cet effet. Dans les deux cas, l'impôt serait, à titre de pénalité, majoré de moitié.

La disposition de l'article 12 de la loi du 30 juin 1923, autorisant la cotisation anticipée de certains contribuable, il importe de savoir quelle est la portée exacte des termes « cession » et « cessation » d'entreprise.

On se trouve en présence d'une cession lorsque l'exploitant transmet par une convention, à un tiers, l'universalité juridique des droits et valeurs au moyen desquels il exerçait son négoce ou son industrie.

Il y a cessation, par contre, lorsqu'il y a fermeture définitive des magasins, boutiques et ateliers et autres établissements; une abondante jurisprudence intervenue en matière de patente donne à cet égard de précieuses indications (215).

La loi vise aussi bien les cessions et cessations partielles que les cessions et cessations totales.

Par ailleurs, l'article 12 joue aussi bien pour les cessions à titre onéreux que pour les cessions à titre gratuit; l'alinéa 4 de l'article 12 est très précis à ce sujet.

Enfin, le texte est applicable aussi bien à l'exploitant « société » qu'à l'exploitant « particulier ».

La loi vise-t-elle tous les cas de cession ou de cessation ? L'instruction du 31 janvier 1928 semble permettre de l'affirmer : « L'imposition immédiate des béné-

(215) Comm. Sup., 25 novembre 1903. — C. E., 21 janvier 1857.
— C. E., 22 février 1889,

fices non encore assujettis à l'impôt, lisons-nous, trouve son application quelle que soit la cause de la cession ou de la cessation et même si elle résulte du décès de l'exploitant. »

Cependant, les commentateurs et les Tribunaux sont moins affirmatifs; à leur avis l'article 12 ne vise d'une part que la transmission entre vifs à titre particulier, à titre onéreux ou gratuit, de l'exploitation, et, d'autre part, la fermeture volontaire et définitive par l'exploitant de son entreprise.

Certaines hypothèses de cessation ou de cession, telles que le décès du contribuable, la transformation de la société, un apport en société, le décès d'un associé dans une société de personnes ont donné lieu à des solutions divergentes.

Nous allons examiner rapidement l'évolution de la jurisprudence dans ces diverses hypothèses.

En premier lieu, le décès du contribuable constitue-t-il une cessation d'entreprise au sens de l'article 12 de la loi du 30 juin 1923 ?

Rappelons à cet égard que par un arrêt du 30 juillet 1924, le Conseil d'Etat a décidé que les bénéfices réalisés par un commerçant l'année de son décès n'étaient pas susceptibles d'être atteints par l'impôt, attendu que le contribuable n'existait plus au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Mais l'Administration se refusa à tenir compte du principe posé par cet arrêt, faisant remarquer qu'il concernait une cote établie pour 1920, et par conséquent, antérieure à la réglementation instituée par l'article 12 de la loi du 30 juin 1923. Elle fit donc observer qu'on ne pouvait tirer de la jurisprudence décou-

lant de cet arrêt aucune indication sur le point de savoir si cette réglementation était applicable dans le cas de décès et qu'il fallait procéder par un examen direct des dispositions dudit article.

Or, ajouta-t-elle, ces dispositions sont conçues en termes très généraux, et ne prévoient aucune distinction suivant la nature de la cause qui a motivé la cession ou la cessation de l'entreprise. Il semble donc que les bénéfices obtenus par un commerçant au cours de l'année de son décès doivent maintenant être soumis à l'impôt sur les B. I. C. dans les conditions fixées par l'article 12 de la loi du 30 juin 1923.

Un certain nombre de réponses ministérielles affirmèrent cette thèse; nous ne citerons que celle qui fut faite le 26 septembre 1926, à M. Thoumyre, député, et qui porte que : « ...la règle qu'édicté l'article 12 est susceptible de recevoir son application dans le cas de décès de l'exploitant, nonobstant la circonstance que l'exploitation du commerce serait reprise par les héritiers. » La jurisprudence qui découle de l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 juin 1924 n'infirmé d'ailleurs nullement cette solution, car cet arrêt était « relatif à une imposition établie au titre de l'année 1920, c'est-à-dire sous le régime antérieur à la mise en application de l'article 12. »

Les commentateurs combattirent vivement la thèse administrative, faisant valoir notamment qu'il n'y avait aucune raison de faire jouer l'article 12 comme au cas de cession ou de cessation, puisque l'impôt qui sera exigible sera toujours payé obligatoirement par les héritiers; ils remarquèrent également que,

sur le fond, il n'y avait ni cessation ni cession, le plus souvent l'exploitation du *de cujus* étant poursuivie sans interruption après son décès par ses héritiers, qu'il était difficile de voir une cession à titre gratuit dans la transmission par décès au profit d'un héritier ou d'un légataire universel qui, ayant la saisine, continuent la personne du défunt; ils firent valoir qu'en outre la prétention du fisc mettait en échec le principe de l'annualité, en méconnaissant la règle que l'existence du contribuable est une condition nécessaire de l'exigibilité des impôts cédulaires et général sur le revenu.

Dans deux arrêts du Conseil de Préfecture de la Seine, en date du 25 novembre 1925 et du 9 décembre 1927, nous trouvons l'expression de cette doctrine.

Le Conseil d'Etat, appelé à statuer sur les pourvois formés contre ces arrêtés, a rejeté nettement le 14 décembre 1928 la prétention de l'Administration des Contributions directes.

Il a rappelé tout d'abord que l'impôt sur les B. I. C. est, comme les autres impôts visés par la loi du 31 juillet 1917, soumis à la règle générale qui subordonne la validité de l'assujettissement du contribuable à l'existence de ce contribuable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, et qu'ainsi, en l'absence de dispositions législatives contraires, l'existence du dit contribuable à la même date est la condition essentielle de l'obligation de ses héritiers au paiement de l'impôt établi au nom de ce dernier.

Le Conseil d'Etat a précisé ensuite « que la loi du 30 juin 1923 a eu pour objet de faciliter au moyen

d'un assujettissement immédiat la mise en recouvrement de l'impôt dû par les contribuables qui viennent à céder ou à cesser leur exploitation en cours d'année, qu'il ne résulte, ni des termes, ni des travaux préparatoires de l'article 12 de la loi que le législateur ait entendu faire échec au principe de l'annuité, et décider que les ayants cause des contribuables décédés seraient assujettis à l'impôt à raison des bénéfices réalisés par leur auteur jusqu'au jour de son décès ».

Enfin, l'arrêt du 14 décembre 1928 remarque que « les prescriptions de l'article 12 relatives à l'obligation personnelle où le contribuable est mis de faire parvenir au contrôleur, dans un délai de dix jours à partir de la fermeture définitive des établissements, les renseignements nécessaires à l'établissement de l'impôt, ne peuvent être applicables aux héritiers d'un contribuable décédé » (216).

De cet arrêt il découle que les héritiers d'un contribuable ne sont pas imposables immédiatement, ni au cours de l'année de son décès, ni au cours de l'année suivante, pour les profits réalisés par leur auteur depuis le 1^{er} janvier de l'année de son décès jusqu'au jour de sa mort. On en arrive ainsi à une exonération dont la légitimité peut sembler discutable, puisque le fait générateur de l'impôt — réalisation d'un revenu — se trouve annulé par un simple événement postérieur, la mort du débiteur de la contribution.

L'article 7 de la loi du 31 mars 1932 est venu infirmer la jurisprudence du Conseil d'Etat en décidant

(216) C. E. 14 décembre 1928. — D. H. 1929, p. 87.

que les dispositions de l'article 22 des lois codifiées relatives à la mise en recouvrement immédiate de l'impôt en cas de cession ou de cessation de l'entreprise sont applicables dans le cas de décès de l'exploitant.

Désormais, donc, l'impôt sur les B. I. C. atteindra les bénéfices réalisés depuis la fin du dernier exercice clos antérieurement au 1^{er} janvier de l'année du décès de l'exploitant jusqu'à la date de ce décès.

Ces bénéfices seront imposés au titre de l'année même du décès, et l'imposition sera établie au nom de la succession.

L'article 7 précise en outre que les renseignements nécessaires pour l'établissement de l'impôt devront être produits par les ayants droit du défunt dans les six mois de la date de son décès.

La Circulaire administrative du 25 juillet 1932 (217) fait remarquer que ce délai spécial n'est prévu que pour la déclaration des bénéfices que le nouveau texte permet de taxer. Dès lors, si l'exploitant vient à décéder au cours du délai normal de déclaration avant d'avoir fait connaître ses bénéfices de l'exercice clos pendant l'année précédente, il appartiendra aux héritiers de déclarer ces bénéfices avant l'expiration du délai normal, comme sous le régime antérieur.

L'article 12 joue-t-il au cas de transformation de société? L'Administration des Contributions directes a commencé par admettre que « les dispositions de l'article 12 de la loi du 30 juin 1923... n'étaient pas susceptibles de recevoir leur application dans le cas

(217) Circulaire Administrative n° 2059, p. 9.

de modifications ou de transformations de sociétés, n'entraînant pas, d'après la jurisprudence, constitution d'une société nouvelle. Le point de savoir, a-t-elle ajouté, si les modifications apportées présentent ce caractère, est d'ailleurs une question de fait qui ne peut être résolue qu'au vu des circonstances propres à chaque espèce particulière, et qu'il n'est pas possible de régler par voie d'instruction générale » (218).

Par la suite, l'Administration a posé quelques principes de taxation que nous trouvons dans l'Instruction du 31 janvier 1928 (219).

Le critère adopté est le suivant :

« Lorsque les changements apportés à une société sont prévus par les statuts, lisons-nous, il est généralement admis qu'à défaut d'intention contraire exprimée par les intéressés, l'être moral constitué lors de la formation de la société ne cesse pas d'exister. Il n'y a donc, en ce cas, ni cessation, ni cession donnant lieu à la liquidation immédiate de l'impôt. »

Lorsque, au contraire, les modifications interviennent en dehors des prévisions du pacte social, il faut, pour qu'elles n'impliquent pas la disparition de la société existante et la création d'un être moral nouveau, qu'elles soient d'importance secondaire ou n'altèrent pas essentiellement le contrat primitif. Si ces conditions ne sont pas remplies, les bénéfices réalisés par l'ancienne société jusqu'au jour de la transformation doivent être taxés immédiatement. D'ailleurs,

(218) *J. O.*, 3 mai 1925, p. 235.

(219) Instruction du 31 janvier 1928, article 75.

les droits d'enregistrement, de constitution, sont perçus en pareil cas. »

La jurisprudence ne semble pas se soumettre toujours à ce critérium.

Au sujet d'une société en nom collectif dissoute le 31 décembre 1923 et remplacée le 1^{er} janvier 1924 par une société anonyme de même nom, le Conseil de Préfecture de la Seine a bien décidé le 3 mai 1929 « qu'il suivait de là que l'entreprise faisant l'objet de l'exploitation successive des deux compagnies sus-nommées avait été cédée par la première à la seconde qui en avait assumé seule la direction à partir du 1^{er} janvier 1924 ».

Mais, il ressort de la jurisprudence du Conseil d'Etat que cette Haute Juridiction ne considère pas comme une condition *sine qua non* de l'application de l'article 12 la perception des droits proportionnels d'enregistrement sur la transformation ou conversion de société.

Il a été jugé en ce sens que lorsqu'une société en nom collectif avait été dissoute par anticipation, et que les membres de cette société étaient devenus, dès le lendemain, membres d'une nouvelle société en nom collectif destinée à continuer la première, « cette opération ne saurait, quelles que fussent les conditions dans lesquelles avaient pu être assis les droits d'enregistrement perçus à cette occasion, être regardée, au point de vue de la perception de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme une cession ou une cessation d'entreprise rendant immé-

diatement exigible l'impôt pour l'année courante » (220).

La dissolution d'une société constitue-t-elle un cas de cessation visé par l'article 12?

L'Administration admet que si la transformation ou la modification de la société intervient en dehors des prévisions du pacte social et altère de manière essentielle le contrat primitif, il y a incontestablement là un cas de cessation.

A fortiori, en est-il de même de la dissolution pure et simple. Dans une réponse ministérielle du 27 septembre 1924 (221), il est porté que l'article 12 joue bien que le commerce soit continué par l'un des associés. Il a été également admis par l'Administration qu'il y avait lieu de procéder à la taxation immédiate, bien que l'acte de société eût prévu que l'un des associés aurait, à l'expiration de la société, la faculté de conserver l'actif social à charge par lui de rembourser à son associé ses droits sociaux (222).

En ce qui concerne le décès d'un associé dans une société de personnes, il importe de distinguer :

Ce décès entraîne-t-il la dissolution de la société, il donne lieu à l'établissement immédiat de l'impôt (223).

Les statuts prévoient-ils au contraire que la société ne sera pas dissoute par le décès en cours d'année d'un associé, qu'elle continuera de plein droit entre

(220) Voir C. E. 1^{er} août 1928 et C. E. 17 mai 1929.

(221) Réponse du Ministre des Finances à la question posée par M. Emile BENDIER, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 1924, 27 septembre, p. 3232.

(222) Voir C. E., 12 février 1932. *Rec. des Quest. fisc.*, 1932, p. 106.

(223) Voir néanmoins contra C. E., 22 juillet 1927.

les survivants, à l'exclusion des héritiers ou entre les héritiers et les survivants? dans ce cas il n'y aura pas lieu à l'établissement immédiat de l'impôt.

L'Instruction du 31 janvier 1928 (224) prévoit que dans cette hypothèse « les bénéfices revenant à l'associé décédé ou à ses ayants droit sont taxés, au nom de la succession, en même temps que la part des autres associés » (225).

Enfin, l'Administration estime que dans le cas où un particulier changeant au cours de l'année sa raison sociale, transforme son exploitation en société anonyme sans aucune autre modification (c'est-à-dire en conservant ses locaux, sa comptabilité, son matériel, ses ouvriers, et en continuant sans aucun ariét sa fabrication), « les dispositions de l'article 12 sont susceptibles de recevoir leur application » dans ce cas « d'apport d'entreprise » (226).

(224) Instruction du 31 janvier 1928, article 75, note 1.

(225) C. E., 22 juillet 1927. — Même sens, C. E., 22 mars 1929.

(226) Réponse du Ministre des Finances à la question posée par M. AMET, député, J. O., Ch. Doc. Parl., 13 mars 1926, p. 1307.

DEUXIEME PARTIE

LE MOUVEMENT VERS LA PERSONNALITE

Nous avons vu dans les pages précédentes tout l'effort fait par le législateur dans le sens de la réalité de l'impôt, c'est-à-dire son désir d'arriver à drainer l'intégralité de la matière imposable, afin de réaliser entre les contribuables l'égalité fiscale, et de ne laisser échapper à l'impôt aucune parcelle de la matière imposable.

Si louable que soit cet effort, il ne réalise que partiellement le but auquel doit tendre la loi fiscale, et au-dessus de l'égalité fiscale qui se manifeste par l'égalité de tous devant l'obligation de paiement, nous devons viser à un principe supérieur, la justice fiscale, qui exige que l'on demande à tous de consentir un « sacrifice » égal.

Cette égalité de sacrifice, il semble bien qu'elle soit une notion très subjective, variant avec chaque individu, en raison de l'importance de ses revenus et de celle de ses charges.

Ceci nous amène à introduire dans l'impôt la notion de personnalité.

L'impôt, pour être juste, ne doit pas être établi objectivement, « in re »; il convient de faire acception de la personnalité de celui qui en supporte la charge. Il importe de tempérer la notion générale et objective de l'impôt qui s'attaque aux biens, sans distinguer la qualité de ceux qui les possèdent, par une conception plus souple, plus particulière, par une conception subjective de la taxation. L'impôt est une charge qui ne doit pas peser sur tous indifféremment. La véritable justice ne doit pas avoir les yeux bandés.

Envisagée dans un sens large, la notion de personnalité tiendra donc compte dans l'établissement de l'impôt et dans son calcul des éléments particuliers qui peuvent intervenir, soit en raison de la personne du contribuable, soit en raison des facteurs particuliers qui différencient telle ou telle catégorie d'entreprise du groupe envisagé par le législateur dans l'établissement de la formule objective d'impôt.

I. — *L'adaptation de l'impôt à la situation particulière du contribuable*

La personne du contribuable est un facteur à considérer lorsqu'il s'agit, soit d'asseoir l'impôt, soit d'en calculer le montant.

Il est bien évident que l'on ne saurait taxer sur le même pied d'égalité un petit exploitant qui travaille avec des capitaux modiques, qui n'emploie pour l'aider dans son entreprise que les membres de sa famille, et ne réalise que des gains modestes, et un gros industriel, ou une importante société de capitaux.

Dans notre cédule, qui groupe les produits de la collaboration du travail et du capital, nous trouvons des cas qui s'éloignent du cas-type, où les facteurs travail et capital sont à peu près équilibrés. Il convient donc de tenir compte du mode d'exercice de la profession pour l'établissement de l'impôt.

D'autre part, l'on ne saurait considérer l'individu en soi comme une fin. L'homme doit être envisagé comme un élément du groupe social destiné à assurer la conservation de l'espèce. Or, sur la somme de revenus qu'il encaisse, le père de famille doit prélever une fraction importante afin d'assurer l'entretien de ses enfants. Il importe, pour parler le langage des économistes, d'assurer une déduction pour l'amortissement du capital humain. La crise de la natalité exige d'autre part que, du point de vue fiscal, on favorise les familles nombreuses par la politique des dégrèvements. L'impôt doit faire acception des charges de famille qui incombent au contribuable.

Or c'est principalement par le facteur « tarif d'imposition » que se manifesterà dans le calcul de l'impôt le principe de la personnalité. D'abord, par l'application du principe de la discrimination des revenus. La nature des ressources taxées entre en ligne de compte dans l'imposition, se traduisant par une graduation des taux, suivant que le revenu est le fruit principalement du travail, ou principalement du capital, ou qu'il est le fruit de leur collaboration à parties sensiblement égales.

Ensuite, par le mécanisme du tarif d'imposition.

Les partisans du principe de la personnalité qui veulent faire varier le poids de l'impôt selon la puis-

sance contributive, les moyens économiques de l'individu, ne se contentent pas, pour atteindre leur idéal de justice fiscale, de réaliser l'égalité apparente et objective, l'égalité des quote-parts, ils veulent mieux que l'égalité dans le fait matériel du paiement, ils se proposent d'aboutir à une égalité véritable, plus profonde, à une égalité subjective, et ils recherchent la mesure de l'effort fiscal à demander à chacun dans l'égalité du sacrifice imposé à chaque contribuable par le prélèvement fiscal. Or, l'application d'un tarif strictement proportionnel, c'est-à-dire toujours le même pour chaque tranche de matière imposable, est loin d'imposer à l'individu un sacrifice équivalent.

En effet, les revenus ne sont pas tous destinés à satisfaire des besoins de même importance; une première fraction d'entre eux sera appliquée au contentement des besoins les plus élémentaires, ceux de nourriture et de logement, tandis que les fractions suivantes seront consacrées à la satisfaction des besoins plus éloignés et moins pressants. Dès lors, prélever une même somme de 10 %, par exemple, sur la première fraction de ces ressources, impose à l'individu un sacrifice beaucoup plus considérable que l'application de ce taux à la deuxième ou troisième fraction de ces revenus.

Si l'on veut infliger aux contribuables des sacrifices semblables, l'on ne peut échapper à la nécessité de dégrever la première fraction de revenus appliquée à la satisfaction des besoins nécessaires et à celle de soumettre les fractions suivantes à un taux plus élevé, ce qui équivaut en somme à recourir à un tarif progressif.

Celui-ci fait un effort aussi grand qui abandonne 1/20^e de ses ressources quand il est pauvre, que celui-là qui abandonne 1/10^e s'il est riche.

II. — *L'adaptation de l'impôt aux situations particulières des entreprises*

La formule d'impôt retenue par le législateur dans le texte légal concerne des situations moyennes; la loi fixe le type d'impôt qui répond aux situations les plus fréquentes, mais un type standard d'impôt présente des inconvénients du point de vue de la justice fiscale. Il est inadapté.

Il y a des entreprises dont les conditions d'exploitation sont exorbitantes du droit commun, soit par le but qu'elles se proposent d'atteindre, but d'intérêt général, but désintéressé, soit par la nature même des opérations qu'elles réalisent.

Il est évident que l'on ne saurait taxer sur la même base et avec la même rigueur la société dont le but philanthropique est nettement marqué, comme la société d'habitations à bon marché, la société de jardins ouvriers, ou l'entreprise commerciale dont le but lucratif est la principale raison d'être.

Des tempéraments doivent être apportés à la loi fiscale objective, tempéraments qui se manifesteront soit par une exonération totale des charges de l'impôt, soit seulement par une atténuation du poids de la dette du contribuable.

En sens inverse, certaines entreprises, à raison de la composition de leur patrimoine, ou de leurs pro-

cédés de vente, réalisent des bénéfices considérables; l'impôt, qui, sous la poussée des principes démocratiques, est devenu un instrument destiné à redresser les inégalités sociales (en même temps, d'ailleurs, qu'un merveilleux tremplin électoral), s'efforcera d'invoquer le principe de la personnalité pour surtaxer ces entreprises.

Depuis 1917, une évolution importante s'est faite, tendant à adapter l'impôt à ces situations particulières tenant :

Soit à la personne du contribuable;

Soit aux éléments de l'entreprise.

Nous suivrons le mouvement de cette évolution dans les deux chapitres qui vont suivre.

CHAPITRE I

L'ADAPTATION DE L'IMPOT A LA SITUATION PARTICULIERE DU CONTRIBUABLE

SECTION I

L'intervention du principe de la personnalité et le mode d'exploitation de l'entreprise

L'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 n'établissait pas, dans le calcul de la base imposable, de différence suivant les conditions dans lesquelles l'entreprise était exploitée.

Peu à peu, un certain nombre de lois sont intervenues pour tempérer le principe de la réalité de l'impôt, qui exige que soit taxée l'intégralité de la matière imposable, par celui de la personnalité, qui veut que le contribuable soit assujetti à l'impôt non seulement en raison de ses moyens considérés d'une façon absolue, objectivement, mais dans la mesure de ses facultés, en tenant compte des charges qui lui incombent.

Or, il est difficile de mettre sur un pied d'égalité l'importante société anonyme et le modeste commerçant; la différence existant dans les conditions d'exploit-

tation de l'entreprise, dans l'envergure et l'importance des opérations qu'elle réalise, nécessitent une adaptation de la loi fiscale à ces diverses situations, afin que l'impôt puisse atteindre effectivement l'idéal de justice fiscale vers lequel il doit tendre, en même temps que le but social qu'il doit remplir.

A cet égard, nous notons une évolution intéressante de la loi fiscale qui se manifeste par une sorte de classement hiérarchique des revenus industriels et commerciaux, et par une gradation de l'impôt suivant les conditions dans lesquelles le contribuable exerce son commerce ou son industrie.

Au premier plan se trouvent les artisans et faconniers. Nous ne citons cette catégorie d'exploitants que pour mémoire, puisque, depuis la loi du 30 juin 1923, ils n'appartiennent plus à notre cédule, et que leur condition, très voisine de celle des salariés, leur a valu d'être transportés à la cédule des traitements et salaires.

Au-dessus d'eux, nous trouvons le contribuable petit exploitant qui ne réalise que des bénéfices modiques, et dont l'activité s'exerce dans le cadre de la famille.

Puis, à un degré supérieur, nous rencontrons l'exploitant, membre d'une société de personnes. Etant donné que les membres des sociétés de personnes prennent en général une part extrêmement active à la gestion de l'entreprise, y consacrant leur temps et leur activité, étant donné aussi que le facteur travail joue dans ce genre d'exploitations un rôle plus considérable que le facteur capital, le législateur a admis qu'ils pouvaient bénéficier, dans certaines conditions, des dégrèvements pour charges de famille.

Enfin, au dernier échelon, se trouvent les sociétés de capitaux.. Dans ce genre d'entreprises, la personnalité du contribuable disparaît complètement devant celle de l'entreprise; la société est imposée à son nom, sur ses bénéfices.

Nous allons reprendre brièvement le mouvement de cette évolution.

§ 1. — AMÉNAGEMENT DE L'IMPOT
EN FAVEUR DU PETIT COMMERÇANT

L'impôt sur les B. I. C. ne comportait, avant 1928, ni abattement à la base, ni dégrèvement pour charges de famille; il bénéficiait seulement des réductions pour charges de famille que comportent tous les impôts cédulaires.

Cet état de choses créait une inégalité entre les différentes cédules, que ne légitimait pas suffisamment le principe de la discrimination des revenus en revenus du travail, revenus combinés du travail et du capital, revenus du capital.

La condition du petit commerçant qui ne travaille qu'avec sa femme et ses enfants, et qui ne réalise qu'un bénéfice modique, est très voisine de celle du salarié, car c'est beaucoup plus par l'apport de son travail que par le jeu du facteur « capitaux » qu'il réalise un certain gain.

Dès lors, il semble inique de ne pas le faire bénéficier des mêmes avantages que l'assujetti aux cédules du revenu du travail.

Le législateur a compris tout l'intérêt de défense

sociale qu'il y avait à soutenir le petit commerce, et à l'empêcher de grossir les rangs des salariés, et il compléta l'article 15 des lois codifiées par un texte contenu dans la loi de budget du 30 décembre 1928.

L'article 5 de cette loi dispose que les commerçants et industriels qui, n'étant pas assujettis à l'impôt général sur le revenu, exploitent leur entreprise sans autre concours que celui de leur femme, de leurs enfants âgés de moins de dix-huit ans et d'un employé, peuvent, à la condition de ne pas réaliser un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs, être exonérés de tout impôt si leur cote ne dépasse pas 100 francs. S'ils sont cotisés pour une somme supérieure à 100 francs, ils bénéficient d'une modération uniforme de 100 francs.

En réalité, l'avantage fait par ce texte aux petits contribuables était minime, mais le principe de l'exonération des petites cotes commerciales était posé.

La loi du 29 décembre 1929, qui avait pour objet d'accorder d'importants dégrèvements (le total de ces dégrèvements s'élève à 1.450.000.000 de francs) étendit largement l'exonération accordée aux petits commerçants par la loi du 30 décembre 1928. Mais elle abandonna le système du dégrèvement uniforme des petites cotes, et posa de nouvelles règles.

Aux termes de la loi, seuls bénéficient du dégrèvement les commerçants ou industriels remplissant les conditions suivantes :

Exploiter sans autre concours que celui de leur femme, de leurs enfants non mariés (et non plus seulement des enfants âgés de moins de dix-huit ans)

et d'un employé, ne pas réaliser un bénéfice supérieur à 10.000 francs.

Pour le contribuable qui réalise les conditions qui viennent d'être indiquées, le présent article modifie complètement le tarif établi par les lois codifiées. Tout bénéfice inférieur ou égal à 5.000 francs est exonéré. C'est là l'innovation remarquable.

Au-dessus de 5.000 francs, les bénéfices sont classés en deux catégories : pour ceux qui sont compris entre 5.001 et 7.000 francs, le total de l'impôt est de 375 francs ; pour ceux qui sont compris de 7.001 à 10.000 francs, l'impôt est fixé à 700 francs.

Dans les débats qui précédèrent le vote de la loi du 29 décembre 1929, M. Joseph DENAIS, député, avait proposé dans un amendement à l'article précédent, d'accorder une réduction de 20 % de l'impôt au chef d'entreprise dont le conjoint travaille exclusivement avec lui, lorsque son bénéfice n'excède pas 20.000 francs. Cette disposition fut écartée par le gouvernement, mais depuis, elle a été consacrée avec des modifications par l'article 10 de la loi de douzième du 31 mars 1930.

Ce texte prescrit que lorsque le bénéfice n'excède pas 20.000 francs, le montant de l'impôt est réduit de 20 % pour le chef d'entreprise dont le conjoint travaille exclusivement avec lui. Nous renvoyons le lecteur, à ce sujet, au développement que nous avons consacré à la déduction du salaire de la femme de l'exploitant (1).

(1) Cf. *supra*, p. 133 *sqque*.

§ 2. — AMÉNAGEMENT DE L'IMPOT
EN FAVEUR DES CONTRIBUABLES
MEMBRES DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Le législateur de 1917, dans son article 3, n'avait pas établi de différence entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. Les unes et les autres étaient nominativement imposables, en tant que sociétés, pour l'ensemble de leurs capitaux. Or, cette absence de distinction, pour le calcul de la base imposable, entre ces deux catégories de sociétés, était préjudiciable aux sociétés de personnes. En effet, si un commerçant ou un industriel était membre d'une société en nom collectif, ou gérant commandité d'une société en commandite simple, l'imposition n'était pas établie à son nom, mais au nom de la Société, et l'Administration des finances ne voulant apercevoir que la personne morale, ne lui reconnaissait pas de charges de famille.

Si une telle interprétation pouvait se justifier à l'égard des sociétés anonymes, dans lesquelles les bénéfices industriels et commerciaux sont répartis entre de nombreux associés, elle n'était rien moins que regrettable pour les sociétés en nom collectif ou en commandite simple qui, souvent, représentent des associations de tout petits capitaux, et dans lesquelles le travail de l'associé qui participe d'une manière effective à l'exploitation constitue le facteur principal du profit qu'elles réalisent.

Dès 1920, cette situation attira l'attention du législateur et au cours de la discussion de la loi du 25 juin 1920, MM. Maillard, Alexandre Duval et Georges Bu-

reau, députés, proposèrent de compléter l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 par les dispositions suivantes : « En ce qui concerne les sociétés en nom collectif, la taxe est établie au nom de chacun des associés pour une part proportionnelle à son bénéfice. En ce qui concerne les sociétés en commandite, la taxe est établie au nom de la société pour une part proportionnelle aux bénéfices revenant au capital souscrit par les commanditaires, et au nom de chacun des associés commandités pour la part leur revenant personnellement ».

Cet amendement, repoussé par le Gouvernement et par la Commission des finances de la Chambre, le fut également par la Chambre.

Une disposition de même nature insérée par la Chambre, dans le projet de loi de finances de l'exercice 1922, n'eut pas un sort plus heureux. Le Sénat la disjoignit en vue d'un examen plus approfondi.

La loi de budget du 30 juin 1923 a mis fin à cet inconvénient, en décidant que les impositions seraient comprises dans le rôle, pour les Sociétés en nom collectif, au nom de chaque associé, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, et pour les sociétés en commandite simple, au nom de chacun des commandités-gérants pour sa part respective de bénéfices, et pour le surplus, au nom de la société.

Il convient par ailleurs de noter que, bien qu'inscrit au nom des associés, pour leur permettre de faire valoir leurs droits aux réductions pour charges de famille, l'impôt n'en demeure pas moins une dette

sociale, et non une dette propre à l'associé; le législateur a pris soin de préciser ce maintien du caractère de dette sociale de l'impôt dû par les sociétés de personnes, dans l'article 27 de la loi du 13 juillet 1925.

SECTION II

Le taux d'imposition

La loi du 31 juillet 1917 dispose dans son article 12 que, pour le calcul de l'impôt, la portion du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs est comptée pour un quart. La portion comprise entre 1.500 et 5.000 francs pour un demi, le surplus pour la totalité.

Le taux de l'impôt est fixé par le même article à 4,50 %.

Ainsi, le système adopté par le législateur de 1917 pour la taxation à l'impôt sur les B.I.C. n'est ni progressif, ni strictement proportionnel.

Il n'est pas progressif, puisque son taux est invariable, et que, dès que les bénéfices atteignent la somme de 5.000 francs, leur portion excédant cette somme est frappée uniformément dans la même proportion.

Il n'est pas strictement proportionnel, d'autre part, car, eu égard aux abattements opérés à la base du bénéfice imposable, le taux normal de 4,50 % n'est jamais atteint, et le taux effectif s'en écarte d'autant plus que le bénéfice du contribuable est moins élevé.

Ainsi, la formule de taxation adoptée semble être la proportionnalité, tempérée par une légère dégressivité, sensible surtout en faveur des petits revenus.

En ce qui concerne le taux d'imposition, le législateur a observé le principe de la discrimination des revenus. Primitivement, le taux de l'impôt avait été fixé, dans le premier projet de la Commission sénatoriale du 27 juillet 1916, à 3,50 %, les revenus du travail et ceux du capital étant respectivement imposés aux taux de 3 % et de 4 %. Mais ensuite, pour compenser les diminutions de recettes résultant de la suppression de la contribution personnelle mobilière, et de celle des portes et fenêtres, la Commission des finances de la Chambre des députés (2) proposa d'élever à 4,50 % le taux de l'impôt; cette mesure fut votée sans discussion.

Les premières modifications qui furent apportées au tarif d'imposition ne portaient que sur le taux.

Celui-ci fut élevé de 4,50 à 8 % par l'article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

La loi du 22 mars 1924 instituant le double décime d'Etat, a élevé ce taux à 9,60 %.

Une modification beaucoup plus importante a été apportée par la loi du 4 avril 1926. Nous avons vu que cette loi avait remanié complètement la procédure d'imposition en matière de B.I.C., en faisant de la déclaration obligatoire du bénéfice la règle normale de l'imposition, alors qu'auparavant, ce procédé ne constituait que l'exception, et en distinguant deux catégories de contribuables, ceux qui font un bénéfice inférieur à 50.000 francs, et qui sont cotisés sur leur bénéfice approximatif, et ceux qui réalisent plus de 50.000 francs

(2) Voir rapport DUMESNIL, 22 février 1917, p. 481-482.

de bénéfices, et qui doivent déclarer exactement leur revenu imposable.

Au point de vue du tarif d'imposition, le législateur pratique la même distinction fondamentale qu'en ce qui concerne le système de déclaration des contribuables.

Il y a d'une part les contribuables dont le bénéfice n'atteint pas 50.000 francs, et, d'autre part, ceux qui réalisent un bénéfice supérieur à ce chiffre.

Pour les contribuables dont le bénéfice n'atteint pas 50.000 francs, il n'y a plus de taux fixe d'imposition; les redevables sont répartis en quatorze catégories suivant l'importance de leurs bénéfices, et tous ceux appartenant à la même catégorie acquittent le même montant d'impôt.

Quant aux contribuables dont le bénéfice excède 50.000 francs, ils sont tous imposés à raison de 10 % de leur bénéfice total, sans aucune déduction ni abatement d'aucune sorte; pour le calcul de l'impôt, toute fraction de bénéfice inférieure à 1.000 francs est négligée.

Voici en quels termes M. Chéron, rapporteur de la loi du 4 avril 1926 (3) au Sénat, justifiait ce nouveau tarif d'imposition : « Le tarif proposé a, dit-il, sur le tarif actuel, la supériorité d'une grande simplicité : les abattements à la base sont supprimés pour les bénéfices supérieurs à 50.000 francs qui sont arrondis au millier de francs inférieur, et taxés à 10 % au lieu de 9,60 %. Pour les bénéfices compris entre 5.000 et

(3) Sénat, *J. O.*, 1926, Ann. n° 84, p. 85.

50.000 fr., ils sont répartis en 8 tranches de 5.000 fr., une tranche de 3.000 fr. et deux tranches de 2.000; pour chacune d'elles, l'impôt est calculé à 10 % sur le chiffre inférieur. Enfin, les bénéfices inférieurs à 5.000 fr. sont répartis en quatre tranches taxées selon un barème dégressif.

Quel que soit le mérite de clarté que l'on puisse reconnaître à ce système de tranches, inspiré de l'Einkommensteuer, il apparaît bien minime en regard des inconvénients certains du régime des catégories.

Ce régime incite les contribuables qui se trouvent à la limite de deux catégories à se classer dans celle qui les assujettira à la taxation la plus faible. Un commerçant qui évaluera son bénéfice à 21.000 francs, par exemple, sera tenté de se ranger dans la catégorie de 15.001 à 20.000 fr., cette dissimulation de 1.000 fr. entraînant pour lui une diminution de l'impôt de 500 fr.

Ceci nous amène à formuler une seconde critique contre le système des tranches. La différence existant entre chacune des catégories instituées par la loi est trop grande. La progression de 5.000 en 5.000 francs à partir de 10.000 francs nous paraît excessive. On a essayé de la justifier en disant que les contribuables ayant la faculté de ne déclarer que l'ordre de grandeur de leur bénéfice, il fallait laisser à leur évaluation une certaine latitude. Il nous semble qu'une progression de 3.000 francs serait suffisante pour maintenir cette latitude désirée, et permettrait de serrer de plus près la réalité. Au surplus, il peut paraître peu équitable de réclamer un égal montant d'impôt à deux contribua-

bles dont l'un réalise 10.001 francs de bénéfices, et l'autre 15.000 francs.

Le nouveau tarif d'imposition, institué par la loi du 4 avril 1926, devait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 1927, c'est-à-dire s'appliquer aux bénéfices réalisés pendant l'année 1926. Mais avant même qu'il eût reçu son application, le barème d'imposition fut majoré de moitié par la loi du 3 août 1926. A partir de 1927, donc, le taux d'imposition à la cédule des B.I.C. est de 15 % pour les contribuables dont les bénéfices sont supérieurs à 50.000 francs. Quant aux contribuables réalisant un bénéfice inférieur à ce chiffre, les sommes dont ils sont redevables comportent une majoration de 50 % de celles qui étaient fixées par la loi du 4 avril 1926.

Les seules modifications qui aient été apportées au tarif d'imposition depuis 1926, sont celles qui résultent des dispositions de l'article 5 de la loi du 30 décembre 1928, et de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1929, prévues en faveur des commerçants et industriels qui exploitent leur entreprise sans autre concours que celui de leur femme, de leurs enfants non mariés, et d'un employé, et dont le bénéfice n'excède pas 10.000 francs. Nous renvoyons le lecteur, en ce qui concerne la situation de ces contribuables, à notre Section première.

SECTION III

Les charges de famille

L'article 52 de la loi du 31 juillet 1917 prévoit que « sur les impôts institués sur les revenus par la pré-

sente loi ,et perçus par voie de rôle, ainsi que sur l'impôt foncier, chaque contribuable a droit en ce qui concerne la part de l'Etat, à une réduction de 5 % pour une personne à sa charge, de 10 % pour deux personnes, de 20 % pour trois personnes, et ainsi de suite, chaque personne au delà de la troisième donnant droit à une nouvelle réduction de 10 % sans que la réduction puisse être, au total, supérieure à la moitié de l'impôt ». Le texte précise quelles sont les personnes qui peuvent être considérées comme à la charge du contribuable, et les formalités à accomplir pour bénéficier de ces dégrèvements.

Cette disposition qui s'inspire de cette idée de justice que l'impôt doit frapper le contribuable « en raison de ses facultés », c'est-à-dire non pas seulement eu égard à ses ressources, mais en fonction de ses charges, ne se rattache que très faiblement au texte du projet primitif de la Chambre des députés qui, dans son article 55, accordait « la remise totale d'impôt, sur la portion de leur revenu, ne dépassant pas 625 francs, à la condition que leur revenu total n'excédât pas 1.250 francs..., aux veuves ayant à leur charge un ou plusieurs enfants âgés de moins de seize ans révolus » (4).

Au cours des débats parlementaires, l'utilité de cette disposition fut contestée, et on fit valoir par ailleurs qu'elle se traduirait par un moins perçu annuel de 25.000.000 de francs, et profiterait surtout aux revenus importants, n'apportant qu'un avantage dérisoire aux petits contribuables.

(4) Chambre des Députés, séance du 19 janvier 1909, *J. O.* 20 janvier 1909, p. 65 et 70.

Néanmoins l'article 52 fut voté sans discussion par le Parlement (5).

Depuis, un certain nombre de lois sont venues compléter ou modifier le texte original, notamment en ce qui concerne le montant des réductions à opérer, et la liste des personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge du contribuable.

Nous étudierons successivement l'évolution qui s'est faite quant à ces deux points.

§ 1. — MONTANT DES RÉDUCTIONS

Aux termes du texte primitif de l'article 52, les réductions applicables aux contribuables chargés de famille étaient calculés à raison de 5 % du montant de l'impôt, pour une personne à leur charge, de 10 % pour deux personnes, de 20 % pour trois personnes, et ainsi de suite, chaque personne au delà de la troisième donnant droit à une nouvelle réduction de 10 %, sans que la réduction pût être, au total, supérieure à la moitié de l'impôt. Ces réductions étaient uniformes, quel que fût le montant de la situation de fortune des intéressés.

La loi du 25 juin 1920, dans son article 5, est venue apporter des modifications aux taux de réduction. Cette disposition a eu pour objet de mettre en harmonie les textes réglant les réductions pour charges de famille dans les impôt cédulaires, avec ceux qui,

(5) Chambre, séance du 18 juillet 1917, *J. O.*, 19 juillet 1917, p. 1.860. Sénat, séance du 31 juillet 1917, *J. O.*, 1^{er} août 1917, p. 805.

dans l'article 7 de la présente loi, règlent les réductions de même nature accordées en matière d'impôt général.

Comme pour l'impôt général, les contribuables sont rangés en deux catégories, d'après l'importance de leur revenu global, tel qu'il doit être envisagé pour l'appréciation de la quotité de réductions auxquelles ils ont droit sur le montant dudit impôt.

Pour les contribuables dont le revenu est inférieur à 10.000 francs, la réduction est de 7,50 % pour chaque personne à leur charge jusqu'à la deuxième, et de 15 % pour chacune des autres personnes à partir de la troisième, le dégrèvement n'étant pas limité, et pouvant atteindre la totalité de l'impôt.

Les contribuables possédant un revenu supérieur à 10.000 francs, sont traités d'une façon plus désavantageuse, à deux points de vue. En ce qui concerne le taux des réductions, celles-ci ne seront que de 5 % pour chacune des trois premières personnes à la charge de l'intéressé, et de 10 % pour chacune des autres personnes, à partir de la quatrième. En outre, le montant total de la déduction ne pourra pas dépasser 300 francs par personne à la charge du contribuable.

Ces taux et paliers de réductions restèrent inchangés jusqu'en 1929. Mais, à cette époque, il apparut qu'un nouvel aménagement des charges de famille était nécessaire pour les mettre en harmonie avec la nouvelle valeur de la monnaie.

Le projet de budget de 1930 prévoyait dans ses articles 6 et 11 un rehaussement des chiffres limite à ap-

pliquer pour le calcul des réductions, et la modification du taux de ces réductions.

Cette disposition faisait partie d'un ensemble de mesures portant dégrèvements d'impôts, mesure dont une partie est comprise dans la loi du 31 juillet 1929, et dont le reste devait être contenu dans la loi de budget de 1930.

Le rétablissement de la situation financière de l'Etat avait rendu possible cette atténuation de la fiscalité exagérée que la crise avait rendue nécessaire, et l'opinion publique réclamait avec instance des allègements d'impôts. Le retard du vote du budget et l'urgence des allègements fiscaux obligèrent le Parlement à voter la loi du 29 décembre 1929.

En ce qui concerne le montant des réductions pour charges de famille, l'article 6 de cette loi comporte un certain nombre de mesures.

Le principe de la séparation des revenus en deux catégories, bénéficiant de taux différents dans les réductions pour charges de famille, subsiste. Mais le chiffre limite est porté à 30.000 francs au lieu de 10.000.

Les taux de réduction sont également relevés. Pour les revenus inférieurs à 30.000 francs, le taux de réduction est porté de 7,50 à 10 % pour chacune des deux premières personnes à la charge, et de 15 à 20 % pour chaque personne à partir de la troisième.

Comme précédemment, il n'existe pas de maximum à ces réductions.

Pour les revenus supérieurs à 30.000 francs, le taux de réduction est maintenu à 5 et 10 % suivant les cas, mais, le montant total de la réduction pourra, pour

chaque impôt, atteindre 500 fr. au lieu de 300 fr. par personne à la charge.

Les mesures de la loi de 1929 montrent, d'une part, le souci du législateur d'harmoniser les réductions dont bénéficiaient les familles nombreuses avec la nouvelle valeur de la monnaie, afin que leur situation soit aussi avantageuse que par le passé, et d'autre part, elle accuse un désir très net d'accroître les avantages faits à ces familles nombreuses, en modifiant le taux des réductions pour charges de famille, et en relevant les chiffres forfaitairement arrêtés par la loi pour les réductions.

§ 2. — PERSONNES SUSCEPTIBLES D'ÊTRE CONSIDÉRÉES
COMME ÉTANT A LA CHARGE DU CONTRIBUABLE.

Dans le texte de l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, il est dit que les personnes à considérer comme étant à la charge du contribuable, sont celles désignées dans l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt général sur le revenu.

Conformément aux dispositions de l'article 13, doivent être considérées comme personnes à la charge du contribuable, à la condition de n'avoir pas de ressources distinctes de celles qui servent de base à l'imposition de ce dernier : 1° Les ascendants âgés de plus de 70 ans ou infirmes; 2° Les descendants ou enfants par lui recueillis, s'ils sont âgés de moins de vingt et un ans, ou s'ils sont infirmes.

Une première modification fut apportée à cette liste par la loi du 25 juin 1920. Cette loi complète l'article

13 de la loi du 15 juillet 1914 en abaissant de 70 ans à 60 ans l'âge de l'ascendant admis à être considéré comme personne à la charge, s'il s'agit d'une femme veuve, vivant sous le même toit que son fils ou sa fille, et se trouvant à sa charge exclusive.

Quant à la femme du contribuable, dans aucun cas elle ne peut être comptée au nombre des personnes à la charge.

Lorsque le mari et la femme sont soumis l'un et l'autre à un impôt cédulaire, il convient, pour apprécier le taux de réduction susceptible d'être accordé à chacun d'eux, d'envisager le revenu à raison duquel le mari est soumis à l'impôt général sur le revenu.

Le Conseil d'Etat et l'Administration ont donné quelques précisions sur l'application des réductions.

Tout d'abord, il a été précisé que l'application des réductions d'impôts pour charges de famille doit être réglée d'après le nombre des personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge du contribuable au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (6).

D'autre part, l'instruction du 31 janvier 1928 dispose que plusieurs contribuables ne peuvent pas simultanément bénéficier, à raison d'une même personne, de réductions d'impôts pour charges de famille (7).

La loi du 29 décembre 1929, qui, ainsi que nous l'avons vu ci-dessus a établi un certain nombre d'allègements fiscaux, parmi lesquels se trouve un rehaussement des chiffres limite, à appliquer pour le calcul

(6) C. E., 1^{er} juin 1923 et 8 mai 1925. Arrêts n^{os} 76.925 et 83.613, in R. O., n^{os} 4.698 et 5.028.

(7) Instruction générale du 31 janvier 1928, n^o 256.

des réductions pour charges de famille, et une modification du taux de réductions, a ajouté à la liste des personnes à la charge du contribuable celles qui lui sont parentes en ligne collatérale, à condition qu'elles soient âgées de 70 ans, infirmes, et se trouvent à sa charge exclusive. Enfin, la loi du 31 mars 1930 a élargi ce dernier texte en ajoutant à cette liste les personnes ayant élevé le contribuable, âgées de 70 ans, infirmes, et à sa charge exclusive.

En ce qui concerne la procédure à suivre pour obtenir le bénéfice des dispositions qui précèdent, nous ne trouvons que peu de changements, depuis la loi de 1917.

Le contribuable doit faire parvenir au contrôleur du lieu de son domicile une déclaration indiquant les : nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à sa charge, ainsi que les circonstances (liens de parenté, etc...), de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie de celles qui sont visées au présent article.

Les déclarations indiquent également les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter ces dégrèvements, et les communes dans lesquelles ces impôts doivent être établis.

Dans le texte primitif de l'article 52, la déclaration devait être faite dans les trois premiers mois de l'année. La loi du 30 juin 1923, dans son article 8, a réduit ce délai, et les déclarations sont désormais reçues dans les deux premiers mois de l'année. Elles sont valables tant que leurs indications n'ont pas cessé d'être exactes. Dans le cas contraire, elles doivent être renouvelées dans le délai ci-dessus indiqué.

§ 3. — DISPOSITIONS PRISES DANS LE PLAN INTERNATIONAL
EN CE QUI CONCERNE LES RÉDUCTIONS
POUR CHARGES DE FAMILLES.

Dans l'esprit du législateur de 1917, les dégrèvements et réductions prévus sur les différents impôts étaient destinés à encourager la natalité française.

Or, la loi de 1917 n'avait pas précisé que ces dispositions s'appliquaient aux seuls contribuables français. Il arrivait ainsi que des étrangers, résidant, habitant ou passant en France, et soumis à ce titre à différents impôts ou à différents tarifs, se trouvaient bénéficier de ces dégrèvements et de ces réductions.

La loi du 22 mars 1924, dans son article 44, contient une disposition destinée à mettre fin à cette situation, car, ainsi que le remarque le rapporteur au Sénat, M. Henry Béranger, « quel que soit l'intérêt que nous portions à la vitalité des nations étrangères, nous ne pouvons donner une prime à cette vitalité » (8).

Aux termes du texte légal, les réductions d'impôts ou de taxes, les dégrèvements à la base, les déductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de charges de famille, les réductions sur les prix des transports en chemins de fer prévues au bénéfice des familles nombreuses, ne sont applicables qu'aux citoyens français, et aux originaires des colonies françaises, ou des pays de protectorat. Toutefois, ces avantages sont étendus aux ressortissants des pays étrangers ayant

(8) Rapport de M. Henry BERANGER au Sénat, *J. O.*, Doc. Parl., mai 1924, p. 126.

conclu, avec la France, des traités de réciprocité qui leur en assurent le bénéfice.

L'Administration admet, d'autre part, que les ressortissants de certains Etats qui ont passé avec la France des conventions contenant la clause de l'assimilation aux nationaux, ou la clause de la nation la plus favorisée, peuvent bénéficier des mêmes avantages.

Citons ici la liste des Etats dont les ressortissants bénéficient des allègements prévus pour familles nombreuses, en vertu des accords dont nous venons de faire mention . Ce sont : l'Allemagne, la République Argentine, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Colombie, la République de Costa-Rica, le Danemark, la République Dominicaine, l'Equateur, l'Espagne, l'Esthonie, les Etats-Unis, la Finlande, la Grande-Bretagne, la Grèce, le Guatémala, Haïti, le Honduras, la Hongrie, l'Italie, le Japon, la Lettonie, la République de Libéria, le Luxembourg, Mascati, le Mexique, Nicaragua, la Norvège, le Panama, le Paraguay, les Pays-Bas, le Pérou, la Perse, la Pologne, la Roumanie, le Royaume des Serbes-Croates-Slovènes, le Siam, la Suède, la Suisse, la République Tchécoslovaque, la Turquie, le Vénézuéla.

CHAPITRE II

L'ADAPTATION DE L'IMPOT AUX SITUATIONS PARTICULIERES DES ENTREPRISES

Section I

Activités bénéficiant d'une atténuation des charges fiscales

Sous l'empire de la loi du 15 juillet 1880, certains petits contribuables étaient complètement exemptés de la patente, en raison de la nature de leur profession, qui n'en faisait pas de véritables commerçants, et de la modicité de leurs gains.

La loi du 31 juillet 1917, reprenant partiellement le texte du législateur de 1880, créait un régime spécial en faveur de ces contribuables dignes d'intérêt. Elle portait exonération complète, en leur faveur, de l'impôt sur les B.I.C., lorsque leur bénéfice n'excédait pas 1.500 francs; lorsqu'il s'élevait au-dessus de ce chiffre, elle admettait que la portion du bénéfice ne dépassant pas 1.500 francs serait affranchie de la taxe, au lieu d'être comptée pour un quart, comme pour la masse des autres contribuables. (Art. 12.)

Bénéficiaient de ce régime de faveur :

Les personnes qui vendent en ambulance dans les rues, dans les lieux de passage, et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles;

Les pêcheurs, lors même que la barque qu'ils montent leur appartient;

Les ouvriers travaillant sans compagnons ni apprentis, soit qu'ils travaillent chez eux, ou chez des particuliers, à façon, ou pour leur compte, avec des matières leur appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique;

Les ouvriers travaillant en chambre avec un apprenti de moins de seize ans;

La veuve de l'artisan qui continue, avec l'aide d'un seul ouvrier ou apprenti, la profession précédemment exercée par son mari.

Le tempérament porté par l'article 13 à l'égard de ces divers assujettis n'était pas bien considérable.

De plus, la création de la taxe sur le chiffre d'affaires, par la loi du 25 juin 1920, taxe qui frappe les affaires de tous les contribuables cotisés à la cédule des B.I.C., constituait pour eux une lourde charge, en raison de leur situation économique qui les rapproche beaucoup plus de la classe ouvrière que de celle des chefs d'entreprises.

La loi du 30 juin 1923, dans son article 10, prit à leur égard une mesure beaucoup plus avantageuse, en les transportant en bloc de la cédule des B.I.C. à celle des traitements et salaires, plus douce par son taux, par les larges exonérations à la base qu'elle comporte, et par le jeu des déductions et réductions.

Les contribuables appelés à bénéficier de cette mesure, lorsqu'ils se trouvent dans certaines conditions que nous examinerons plus loin, sont les suivants :

Les ouvriers travaillant chez eux à façon, pour le compte d'industriels ou de commerçants; les artisans, les veuves d'ouvriers ou d'artisans, les marchands en ambulance, les mariniers, les chauffeurs et cochers, les pêcheurs.

Que faut-il entendre par « façonniers » et « artisans » ?

Avant de définir positivement ces deux catégories de contribuables, on peut les situer, et leur place apparaît ainsi :

Ils ne sont pas des ouvriers, en ce sens que l'ouvrier travaille pour le compte d'un maître unique, dans les chantiers ou locaux de celui-ci; ils ne sont pas des manufacturiers, car le manufacturier transforme, par l'intermédiaire d'ouvriers qu'il salarie, des matières premières en produits définitifs, ayant pour but de réaliser un gain à la fois sur la matière première qu'il achète, et sur le travail qu'il incorpore à cette matière première pour en faire un produit fabriqué.

Pour pouvoir bénéficier du traitement de faveur qui lui est accordé par la loi de 1923, le façonnier doit remplir certaines conditions. Peu importe qu'il travaille à la main, ou utilise une force motrice quelconque, qu'il soit ou non propriétaire de ses instruments de travail; l'essentiel est qu'il opère exclusivement à façon, pour le compte d'industriels ou de commerçants, sur des matières premières fournies par ces derniers, et qu'il n'utilise d'autres concours que ceux qui sont autorisés par la loi, et que nous étudierons plus loin.

En spécifiant que le façonnier doit travailler chez lui, la loi a voulu marquer la différence qui le sépare de

L'ouvrier proprement dit, lequel est astreint à travailler dans les locaux du maître qui l'emploie; mais cette disposition doit être entendue d'une manière large, et le fait qu'un façonnier n'aurait pas son local professionnel au même lieu que son habitation personnelle, ne devrait pas le priver du bénéfice de l'assujettissement à la cédula des traitements et salaires.

L'artisan se distingue du façonnier en ce qu'il ne se borne pas à incorporer son travail à des matières premières, fournies par des industriels ou des commerçants pour le compte desquels il travaille. Les caractères distinctifs de l'artisan ont été dégagés par la jurisprudence, et peuvent se formuler en trois propositions (1) :

*A) L'artisan n'achète et ne travaille
les matières premières que pour satisfaire
aux commandes qui lui sont faites*

En conséquence, on ne saurait accorder la qualité d'artisan à une personne qui, dans un but de spéculation, constitue des approvisionnements de matières premières, hors de proportion avec les besoins normaux de la profession. Il devra se contenter de posséder chez lui le stock de matières premières que comporte l'exercice normal de sa profession. On ne saurait par exemple, priver un tailleur du bénéfice de l'assujettissement à la cédula des traitements et salaires, parce qu'il aurait constitué une réserve d'étoffes nécessaire au travail d'une saison.

(1) Arrêt de la Cour d'appel de Toulouse, 26 février 1908, D. P. 1908 2-333. Confirmé par Cassation 22 avr. 1909 (D. P. 1909, 1-344).

B. — *L'artisan tire son gain de son travail manuel
et ne se livre pas à une spéculation
sur la matière première*

L'artisan cherche, avant tout, à tirer un profit de la fourniture de son travail personnel, et la fourniture de cette matière n'est que le support de son travail, le moyen qui lui permet de l'extérioriser, d'en réaliser la valeur. Donc, dès lors qu'il spéculera autant sur la matière première que sur son travail personnel, l'artisan deviendra commerçant.

Cela n'est pas à dire qu'il ne puisse apporter aucune majoration de prix sur la matière à laquelle il incorpore son travail; il est fondé à récupérer sur la fourniture de la matière première une part de ses frais généraux, et à tenir compte dans le prix de ses fournitures de l'intérêt des sommes qu'il avance pour la constitution de ses approvisionnements, mais il doit spéculer au premier chef sur le produit de son travail, au risque d'être assimilé à un commerçant, dans le cas contraire.

C. — *Enfin l'artisan ne réalise pas la vente
de ses produits au moyen des procédés en usage
dans la pratique commerciale*

S'il avait une boutique ou un magasin en tous points semblable à celui d'un commerçant, on devrait le considérer comme un véritable commerçant, mais on ne saurait le priver du bénéfice de la cotisation à la cédule des traitements et salaires, parce qu'il expose les objets de sa fabrication dans une boutique ou un local, fût-il

éclairé par des vitrages et muni d'une enseigne qui lui donnent l'aspect extérieur d'un magasin.

Cette appréciation sera une question de fait que le contrôleur devra apprécier avec la nuance qui convient, en tenant compte notamment « de l'importance de l'installation, destinée à attirer le client » (2).

Pour éviter des divergences d'interprétation, la direction générale des Contributions a dressé une liste des professions artisanales (3) dénuée de tout caractère limitatif, mais destinée à éclairer le contrôleur dans les cas douteux.

Si, d'une manière générale, l'artisan est celui qui exerce, à ses risques et périls, une industrie manuelle, ces deux mots doivent être entendus dans un sens large. L'industrie de l'artisan peut ne pas avoir pour but la confection de certains objets, ou leur réparation, ou leur fabrication; elle peut se borner à une simple prestation de services.

Le coiffeur, bien que son industrie n'ait pas un but de confection, de réparation ou de fabrication, doit être considéré comme artisan, en raison des services manuels qu'il fournit, et qui sont le fruit de son habileté professionnelle. De même, le caractère manuel du travail fourni par l'artisan n'est pas exclusif de l'emploi de certaines machines.

Evidemment, l'emploi de machines recevant la matière première à l'état brut, et la rendant à l'état de produit fabriqué, ôterait à l'exploitant sa qualité d'artisan, et ferait de lui un véritable industriel.

Mais il peut augmenter ses forces physiques par

(2) Instruction du 31 janvier 1928, p. 13.

(3) Circulaire du 24 juin 1924.

l'emploi de machines, dans lesquelles son rôle ne se borne pas à l'automatisme de certains mouvements, mais où il existe collaboration du travail d'initiative et d'habileté professionnelle du machiniste et de la force mécanique de la machine.

A fortiori, lorsque l'exploitant se bornera à utiliser des machines-outils telles que des tours, des fraiseuses, il sera considéré comme artisan, en raison de la part d'adresse personnelle que comporte l'utilisation de ces machines.

Une difficulté se présente au cas où l'artisan tire son profit cumulativement du produit de son travail personnel et de la revente de certaines marchandises qu'il ne fabrique pas lui-même.

Conformément aux dispositions de l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 (article 42 des lois codifiées), les artisans remplissant les conditions requises pour être imposés dans la cédule des traitements et salaires, peuvent, sans devenir passibles de l'impôt sur les B. I. C., revendre accessoirement des produits provenant d'achats.

Ainsi, un photographe, alors même qu'il vendrait accessoirement des cadres pour les photographies sorties de son atelier, devra être considéré comme artisan. En revanche, sera taxé à la cédule des professions commerciales, et non plus à celle des traitements et salaires, un photographe qui, bien que remplissant les conditions exigées par la loi du 30 juin 1923, fait commerce de cadres provenant d'achats d'appareils ou de produits photographiques (4).

(4) Question du 17 janvier 1924, *J. O.*, Chambre Doc. Parlem. page 1.142.

De même, un boulanger ou un pâtissier ne peut être considéré comme artisan, au sens de la loi, parce que son bénéfice ne provient pas *principalement* de son travail, mais de la farine incorporée à ses produits.

Pendant un certain temps, la jurisprudence et l'Administration appréciaient le caractère accessoire d'une profession par rapport à une autre, en établissant la comparaison du montant respectif des deux catégories d'affaires.

L'Administration avait même décidé, à titre de règle pratique, que l'on pouvait admettre que les ventes d'articles de l'espèce étaient effectuées à titre accessoire, lorsque leur montant n'excédait pas 20 ou 25 % du chiffre d'affaires total de l'artisan (5).

Un arrêt du Conseil d'Etat du 24 juin 1927 vint infirmer cette solution.

Par cet arrêt, un contribuable exerçant la profession de forgeron dans les conditions prévues par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923, et qui procédait en même temps à l'achat, en vue de la revente, de machines agricoles, fut reconnu passible de l'impôt sur les traitements et salaires, à raison de l'ensemble de ses revenus professionnels, pour le motif que son travail de forgeron constituait son *activité principale*.

On est, dès lors, conduit à poser en principe que, pour apprécier si les artisans restent passibles de l'impôt sur les traitements et salaires, lorsqu'ils joignent à l'exercice de leur profession artisanale la

(5) Circulaire n° 1419 du 24 juin 1924, p. 6.

vente d'articles provenant du commerce, il y a lieu de rechercher quel est l'objet principal de leur activité.

Dans l'espèce à laquelle s'applique l'arrêt du 24 juin 1927, l'intéressé avait réalisé, en tant que marchand de machines agricoles, un chiffre d'affaires de 18.400 francs, et un bénéfice net de 2.760 francs. L'exploitation de sa forge lui avait procuré un chiffre de recettes s'élevant à 13.240 francs, et un bénéfice net de 3.970 francs.

Il apparaît donc que le Conseil d'Etat, pour déterminer, dans la circonstance, quelle était l'activité principale du requérant, ne s'en est pas tenu à la comparaison du montant respectif des deux catégories d'affaires; c'est bien plus à la considération de la nature et de la fréquence des actes professionnels d'une personne qu'il s'attache pour déterminer quelle est sa profession principale.

L'Administration, dans une circulaire du 27 décembre 1927 (6), précise encore que l'activité principale du contribuable devra être considérée comme consacrée à l'exercice de la profession artisanale, lorsque les opérations de revente étant, du reste, trop peu nombreuses pour caractériser l'exercice d'un véritable commerce, l'intéressé n'en retirera qu'un revenu d'appoint.

Par *a contrario*, si les opérations commerciales, eu égard à leur fréquence, et à l'importance comparative des bénéfices qu'elles lui procurent, tiennent une place prépondérante dans l'activité de l'artisan, c'est

(6) Circulaire n° 2008 du 27 décembre 1927.

à l'impôt sur les B. I. C. qu'il devra être soumis, pour la totalité de ses revenus professionnels.

Artisans et façonniers, pour être soumis au bénéfice du régime de faveur de la loi du 30 juin 1923, ne doivent pas utiliser d'autre concours que celui de certaines personnes énumérées par la loi.

Ces personnes sont : la femme des intéressés, leur père et mère, leurs enfants, et petits-enfants habitant avec eux, un apprenti de moins de 16 ans et un compagnon.

A cet égard, le législateur de 1923 s'est montré beaucoup plus large que celui de 1917, qui n'autorisait le concours d'un apprenti de moins de 16 ans que pour les ouvriers travaillant en chambre, et n'admettait à travailler avec l'artisan ou le façonnier que sa femme, ses enfants non mariés et un manœuvre.

Il convient de souligner que l'Administration et le législateur ont, depuis 1923, tendu tous deux à favoriser l'industrie familiale, soit par l'interprétation très bienveillante qu'ils faisaient des textes, soit par l'initiative de lois destinées à faciliter les conditions d'existence de l'industrie artisanale.

L'Administration a interprété très largement l'énumération des auxiliaires autorisés par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923. En premier lieu, elle a admis que l'artisan occupe ses enfants mariés, ce qui implique qu'elle reconnaît comme admissible le concours des gendres et belles-filles, lorsqu'ils habitent sous le même toit.

En outre, les mots de « compagnon » et « apprenti » doivent être entendus dans leur sens le plus

large. Il s'ensuit que l'artisan pouvait, sans risquer de devenir imposable à la cédule des traitements et salaires, occuper en plus des membres de la famille rentrant dans l'énumération légale, deux personnes, à condition que l'une d'elles fût âgée de moins de 16 ans.

Diverses lois sont venues élargir le cadre de l'industrie familiale.

D'abord, tant dans l'intérêt de l'enseignement professionnel que dans celui des artisans, la loi du 21 mars 1928 a élevé de 16 à 18 ans l'âge de l'apprenti que peuvent occuper le façonnier et l'artisan, mais elle a exigé que cet apprenti fût lié à son employeur par un contrat régulier d'apprentissage.

Cette même loi a autorisé les artisans à occuper pendant un an, aux lieu et place d'un apprenti de moins de 18 ans, un ouvrier mutilé de guerre ou de travail, que sa mutilation a obligé à apprendre un nouveau métier. Cet auxiliaire, quel que soit son âge, pourra être employé pendant une année, comme apprenti, sans que l'employeur perde, de ce fait, le bénéfice de l'assujettissement à l'impôt sur les traitements et salaires.

La condition de cohabitation qui était exigée pour les enfants et petits-enfants mariés et non mariés de l'artisan est supprimée par l'article 14 de la loi du 30 décembre 1928.

Ces diverses mesures, sans augmenter le nombre des personnes autorisées à seconder l'artisan dans son métier, ont facilité les conditions de son activité et élargi son champ d'action.

La loi du 30 mars 1929, modifiant une première rédaction de la loi du 19 mars 1928 a apporté un élargissement très important aux concours autorisés. En vertu du nouveau texte, les façonniers, possesseurs d'un atelier, peuvent, sans perdre le bénéfice de l'application de l'impôt sur les traitements et salaires, occuper, en sus des membres de leur famille rentrant dans l'énumération légale et d'un apprenti de moins de 18 ans, trois compagnons, à condition que chaque compagnon exécute séparément la façon de sa pièce ou le travail de sa spécialité, et reçoive du chef de l'atelier une quote-part prélevée sur le prix de façon perçu par ce dernier et fixée conformément aux usages locaux de la corporation.

Si un artisan n'occupe pas habituellement d'ouvrier, on doit admettre qu'il peut recourir à l'aide intermittente de deux ou plusieurs ouvriers, à condition que le travail de ces derniers n'excède pas celui que lui fournirait un seul ouvrier employé continuellement.

Au cas même où, pourvu de la main-d'œuvre qu'il lui est légalement permis d'occuper, il recourrait, occasionnellement, à l'aide supplémentaire et temporaire d'un ouvrier, ce fait ne serait pas suffisant pour lui faire perdre le bénéfice du régime institué en sa faveur.

Il faut, bien entendu, pour que cette tolérance soit admise, que l'emploi de cette main-d'œuvre temporaire n'ait lieu qu'exceptionnellement et à titre provisoire; si elle se produisait périodiquement, saisonnièrement, on devrait, malgré son caractère d'inter-

mittence, la considérer comme de nature à faire passer l'artisan dans la catégorie des commerçants.

Jusqu'en 1926, l'Administration, dans son interprétation de la loi du 30 juin 1923, refusait le bénéfice de l'assujettissement à la cédule des traitements et salaires à tout contribuable qui ne répondait pas strictement aux conditions de l'article 10.

Si, notamment, l'artisan, au lieu d'employer un ouvrier, était associé avec une autre personne, fût-elle un des membres de sa famille ou le compagnon qui travaillait précédemment avec lui, le bénéfice de cette dérogation lui était refusé.

Cette pratique a cessé avec la loi du 4 avril 1926, dont l'article 59 dispose que le régime fiscal prévu à l'égard des ouvriers et artisans se trouvant dans les conditions requises est applicable sans qu'il y ait lieu de distinguer « suivant que l'artisan, le façonnier ou l'ouvrier travaille à titre individuel, ou en association, ou en communauté d'intérêts avec les personnes dont le concours est autorisé.

Par suite (7), on devra considérer comme passible de l'impôt sur les traitements et salaires, un artisan et ses co-associés travaillant en communauté d'intérêts. Ce sera le cas notamment d'une association d'artisans composée du père et d'un ou plusieurs de ses enfants habitant avec lui, et occupant, outre les enfants, non associés, un apprenti de moins de 16 ans et un ouvrier. La situation sera identique pour le cas d'une association constituée entre deux artisans sans lien de famille, et occupant, en sus d'un apprenti,

(7) Instruction du 31 janvier 1928.

les père et mère de l'un d'eux, ainsi que ses enfants ou petits-enfants habitant avec lui.

Mais l'association envisagée deviendrait redevable de l'impôt sur les B. I. C. si elle employait concurremment les membres de la famille des deux associés; il en serait de même, si l'association comprenait deux ou plusieurs membres pris en dehors de la famille de l'un des associés.

La loi de 1923 admet au bénéfice de la taxation à la cédule des traitements et salaires les veuves d'ouvriers ainsi que les veuves d'artisans, qui continuent, dans les mêmes conditions, la profession exercée antérieurement par leur mari.

Une quatrième catégorie d'assujettis privilégiés est constituée par les personnes qui vendent en ambulance des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles, dans la rue, dans les lieux de passage ou dans les marchés.

Ces menus comestibles et marchandises ne sont pas limitativement énumérés; néanmoins, il y a lieu d'entendre, par cette expression, les articles communs de ménage, de mercerie, de bonneterie, les produits des quatre saisons, etc... (7).

Il faut que les personnes qui les vendent soient munies d'une autorisation administrative de vendre en ambulance.

Du marchand ambulant, il faut distinguer le marchand sous échoppe qui possède un pavillon de vente dans une exposition, ou qui occupe une place dans

(7) Instruction du 31 janvier 1928.

un marché (8), et le marchand forain qui va de commune en commune.

Les bénéfices professionnels du marchand sous échoppe et du forain sont assujettis à l'impôt sur les B. I. C.

Seul est admis au bénéfice de la taxation à la cédule des traitements et salaires le marchand ambulant qui, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de patente ne circule avec sa marchandise que dans les rues, lieux de passage et marchés d'une seule commune qui est, en général, celle de sa résidence.

Les mariniers propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, sont aussi compris dans la catégorie des assujettis privilégiés à la cédule des traitements et salaires.

Il en est de même pour les chauffeurs ou cochers travaillant pour leur compte, et qui sont propriétaires d'une ou deux voitures qui ne peuvent pas être mises simultanément en service.

Ces voitures doivent être uniquement destinées au transport des personnes; elles ne doivent pas comporter plus de quatre places, et les prix de transport doivent être conformes à un tarif réglementaire.

Le Conseil d'Etat a décidé que le propriétaire d'une voiture comportant plus de quatre places, et dont les prix de transport ne sont pas soumis à un tarif réglementaire, ne pourraient pas être admis au bénéfice de la loi du 30 juin 1923 (9).

(8) Rapport Commission sénatoriale des Finances. Sénat, 7 juillet 1922. *J. O.*, 8 juillet 1922, p. 1129.

(9) *C. E.*, 24 juillet 1925. — 6^e espèce, *LEBON*, p. 730.

Il n'a pas admis au bénéfice de cette disposition les voituriers effectuant uniquement des transports de marchandises à des prix librement fixés par eux (10).

« Les pêcheurs de poissons, crustacés, coquillages, et autres produits de la mer ou d'eau douce, algues, varechs », relèvent également de l'impôt sur les traitements et salaires.

Le concours d'aides, mousses, n'est pas de nature à leur faire perdre le bénéfice de l'assujettissement à cette cédule.

La liste des contribuables privilégiés assujettis à l'impôt sur les traitements et salaires a été étendue par différentes lois, toutes inspirées d'un même intérêt pour le petit contribuable.

L'article 13 de la loi du 30 décembre 1928 y fait entrer les cultivateurs effectuant accessoirement des transports pour autrui au moyen des attelages qu'ils entretiennent pour les besoins de leur exploitation agricole.

Cette disposition a été prise spécialement dans l'intérêt des agriculteurs qui, à certaines époques de l'année, et notamment pendant les mois d'hiver, effectuent avec leurs attelages momentanément disponibles des charrois pour le compte des tiers.

Pour que les agriculteurs puissent bénéficier de cette disposition, il faut qu'ils utilisent uniquement les attelages qu'ils entretiennent pour les besoins de leur exploitation normale, et que ces attelages ne soient mus que par des bêtes de trait.

(10) C. E., 17 juillet 1925. — 4^e espèce, **LEBON**, p. 793.

La loi du 30 juin 1930, par son article 28, a ajouté à l'énumération des personnes visées par l'article 42 des lois codifiées les ramasseurs de lait qui se bornent à recueillir le lait dans les fermes pour le compte d'industriels, de commerçants ou de coopératives, et n'effectuent pas d'autres opérations de transport pour autrui.

La dernière en date des mesures tendant à accroître la liste des contribuables privilégiés est l'article 6 de la loi du 31 mars 1931.

Cette disposition qui complète l'article 42 des lois codifiées, prévoit à l'égard des « inscrits maritimes exerçant la profession de bateliers et propriétaires d'une ou de deux embarcations qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, un régime de faveur analogue à celui que la loi du 30 juin, dans son article 10, paragraphe 6, avait institué dans l'intérêt des chauffeurs et cochers. Le texte précise, comme il l'avait fait pour les voitures mises en circulation, que les embarcations ne doivent pas mesurer plus de 8 mètres à la flottaison; en effet, des embarcations de dimensions plus fortes représentent un capital trop élevé pour que leur propriétaire puisse avoir droit à des mesures de faveur.

En outre, les prix des transports doivent, comme pour les voitures et automobiles, être conformes à un tarif établi par l'autorité municipale.

SECTION II

Activités bénéficiant d'une exonération des charges fiscales

La bienveillance du fisc pour le contribuable peut se manifester plus largement que par un *adoucissement de l'impôt*. Elle peut se traduire par l'*exonération* complète des charges de l'impôt.

Cette mesure de faveur, le législateur de 1917 ne l'avait prise qu'à l'égard d'une seule catégorie d'entreprises, les sociétés coopératives de consommation, dont il avait voulu faciliter le développement, mais, depuis, un certain nombre de lois ont étendu le bénéfice de l'exonération d'impôts à certaines entreprises dont l'activité est dirigée vers un but philanthropique ou a pour objet de développer le petit et le moyen commerce.

Nous ne faisons ici que signaler brièvement, dans leur ordre chronologique, les additions qui ont été faites à la liste des activités privilégiées prévues par la loi du 31 juillet 1917. Nous ne donnerons quelques précisions supplémentaires que sur les conditions d'exemption des sociétés coopératives de consommation et des sociétés mutuelles.

La première en date des additions au texte du législateur en ce qui concerne les activités privilégiées, exemptées de l'impôt sur les B. I. C. est la loi du 7 août 1920. Ce texte, complétant et modifiant la loi du 13 mars 1917 qui avait pour objet l'organisation du crédit au petit et moyen commerce, à la petite et moyenne industrie, exonère dans son article 4, les socié-

tés de caution mutuelle de l'impôt sur les B. I. C. Cette disposition ne fait que rééditer pour l'impôt sur les B. I. C. l'exonération dont les sociétés de caution mutuelle bénéficiaient vis-à-vis de la patente en vertu de l'article 8, paragraphe premier, de la loi du 13 mars 1917.

La loi du 5 décembre 1922 portant codification des lois sur les habitations à bon marché et la petite propriété comporte un certain nombre d'exemptions fiscales inspirées par le caractère philanthropique de ces activités.

L'article 65 de cette loi exonère « les sociétés d'habitations à bon marché constituées et fonctionnant conformément aux dispositions de la présente loi », pour les bénéfices qu'elles réalisent, des impôts cédulaires institués par la loi du 31 juillet 1917.

Les sociétés de crédit immobilier constituées et fonctionnant dans les conditions prévues par la loi du 5 décembre 1922 sont également dispensées par ce texte de l'impôt sur les B. I. C. (art. 70 et 71).

Les sociétés de bains-douches et de jardins ouvriers bénéficient des mêmes mesures (art. 69).

Enfin, l'article 74 dispense d'impôt les offices publics d'habitations à bon marché.

La loi du 27 décembre 1923 comporte, dans son article 3, exemption de l'impôt sur les B. I. C. en faveur des sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans.

Les entreprises à caractère coopératif sont encore l'objet de l'attention du législateur avec la loi du 3 janvier 1924, qui étend aux banques coopératives des sociétés ouvrières de production, placées sous le contrôle

des Ministres du Travail et des Finances, dont le capital ne peut être souscrit que par les dites sociétés ou par leurs membres et dont les prêts et ouvertures de crédit ne sont consentis qu'à ces sociétés, la même exemption d'impôt dont bénéficient les sociétés de crédit au petit commerce et à la petite industrie.

La loi du 13 juillet 1925 qui, dans son article 82, a réglementé les conditions d'imposition des compagnies d'assurances, de capitalisation et d'épargne, a prévu un régime privilégié pour les sociétés mutuelles.

Nous trouvons dans la suite un certain nombre de dispositions de faveur pour les entreprises fondées sur l'esprit de mutualité.

La loi du 19 mars 1928, dans son article 18, prévoit que les sociétés et unions de sociétés de secours mutuels, pour celles de leurs œuvres, en particulier les pharmacies mutualistes qui sont régies par la loi du 1^{er} avril 1898 sont exonérées de l'impôt sur les B. I. C. et, par voie de conséquence, de la taxe spéciale sur le C. A.

La circulaire du 9 août 1928 (11) précise par ailleurs que les pharmacies établies par les sociétés de secours des ouvriers mineurs ou par leurs unions pour fournir à leurs membres les soins pharmaceutiques ou les médicaments, et qui sont constituées en conformité de la loi du 29 juin 1894 doivent rentrer dans le champ d'application de l'article 18 de la loi du 19 mars 1928.

On peut s'étonner, à considérer cette brève esquisse, de ne trouver, dans la loi, aucune disposition de portée générale visant la position fiscale de certaines entreprises qui s'adonnent à des activités purement désintéressées.

Les quelques textes que nous venons d'énumérer ne constituent qu'un régime d'exemption très exceptionnel.

Mais, quel sera, au regard de la loi fiscale, la situation des entreprises charitables ou des établissements hospitaliers ? Ces entreprises seront-elles appelées à payer l'impôt au même titre qu'une société de commerce, à raison des propriétés qu'elles possèdent, des revenus qu'elles réalisent, et ceci en dépit du but désintéressé qu'elles poursuivent ?

Dans la rigueur des principes qui régissent nos impôts sur les revenus, il semblerait qu'on ne doive pas tenir compte de la nature de cette activité, puisque les impôts reposent sur la notion de revenus réalisés et non de revenus employés.

Toutefois, l'intervention de la notion de personnalité dans nos impôts modernes tempère la rigueur des principes, et l'idée de but n'est pas entièrement absente de nos impôts.

A défaut de dispositions du législateur, on note à cet égard dans la jurisprudence récente du Conseil d'Etat quelques décisions qui ont accepté le principe de l'exonération ou qui se sont montrées favorables dans l'appréciation du caractère désintéressé d'une entreprise.

Le 4 décembre 1931 (12), le Conseil d'Etat a déclaré qu'un syndicat d'initiative ne présentait pas, quand il ne réalise pas de bénéfices, le caractère commercial

(11) Circulaire n° 2.021.

(12) C. E., décembre 1931, D. P. 1932, III-17, 2^e espèce.

que suppose l'assujettissement à l'impôt sur les B.I.C. et à la taxe sur le C. A.

Le Conseil de Préfecture de Grenoble s'est montré plus libéral, en tentant de faire admettre en matière d'impôts cédulaires le régime privilégié dont bénéficiaient les établissements publics ou les hospices en matière de patente.

Dans une série d'arrêtés de ce Conseil de Préfecture (13), nous voyons cette tendance se manifester en faveur des régies municipales et des gestions d'hospices, tant en raison de l'absence d'idée de lucre qu'en considération du but d'utilité ou d'intérêt général que l'on relève dans ces sortes d'activités.

En définitive, cette jurisprudence du Conseil d'Etat est en parfaite harmonie avec le texte de la loi du 31 juillet 1917, lequel prévoit que l'impôt sur les B.I.C. est assis sur les « bénéfices des professions commerciales et industrielles »; d'où l'on semble pouvoir déduire que le service d'intérêt public, l'entreprise dénuée de but lucratif, sont en dehors de l'application de cette cédule, dans la mesure du moins où ils « agissent sur un terrain que l'initiative commerciale et industrielle néglige, et que la loi fiscale moderne, vouée à l'imposition des seules activités professionnelles doit épargner (14). »

(13) Voir C. de Préf. Grenoble, 16 février 1931, in *Revue des Hôpitaux*, 30 avril 1931. — C. Préf. Grenoble, 15 février 1932, 3^e esp., D. P. 1932, III-17. — C. Préf. Grenoble, 30 avril 1931. 12 octobre 1932.

(14) Voir à ce sujet l'étude publiée par M. le Professeur TROTAS, sur : *Les activités désintéressées devant les impôts sur les revenus*, in *Recueil hebdomadaire DALLOZ*, 16 mars 1933, p. 29.

§ 1. — DISPOSITIONS DU LÉGISLATEUR

EN FAVEUR DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES DE CONSOMMATION

Le législateur de 1917, continuant la tradition de la loi du 19 avril 1905 en matière de patentes, posa le principe que les sociétés coopératives de consommation sont imposables à la cédule des B. I. C. au même titre que toutes les entreprises commerciales, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques, ou magasins pour la vente et la livraison des denrées, produits ou marchandises semblables à ceux des commerçants.

Ce principe posé, elle admit certaines exceptions en faveur des sociétés coopératives réunissant un certain nombre de conditions qui les différencient des commerçants.

Tout d'abord, ne paiera pas l'impôt une société coopérative de consommation qui se borne à servir d'intermédiaire entre ses sociétaires et les producteurs, c'est-à-dire qui centralisera les commandes de ses membres et les transmettra à un producteur qui leur donnera satisfaction directement. C'est le type primitif de la société coopérative, simple société d'achat en commun.

Dans ce cas, il n'y a pas acte de commerce proprement dit. Mais, néanmoins, pour que cette société puisse jouir de l'exemption prévue par la loi, encore faut-il que les marchandises soient destinées à être consommées par ceux-mêmes qui les ont commandées.

Un arrêt du Conseil d'Etat du 1^{er} février 1929 refuse le bénéfice de l'exemption à une société coopérative qui a pour objet l'achat en commun de marchandises destinées, non à être consommées par ses membres,

mais à être revendues par ceux-ci, qui sont eux-mêmes des commerçants (15).

Au lieu d'être expédiées directement aux sociétaires qui les ont commandées, les marchandises pourront être groupées dans un local aménagé à cet effet par les sociétés coopératives, sans que, pour cela, elles perdent le bénéfice de l'exemption.

En effet, il y aura simplement lieu à un acte de distribution des marchandises commandées et non à un acte de vente proprement dit, puisque ces actes se passent entre seuls membres de la société.

Jusqu'à présent, nous ne voyons pas de différence entre la situation des coopératives sous le régime des patentes et sous le régime de la loi de 1917.

Cependant, l'esprit de la nouvelle loi est beaucoup plus large que celui de la loi de 1905.

L'exonération de l'impôt est admise lorsque sociétés coopératives ou syndicats agricoles ne vendant qu'à leurs sociétaires, distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, ou lorsqu'ils consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteur d'actions (16).

Le fait de ne vendre qu'aux sociétaires nous conduit à refuser le bénéfice de l'exemption aux sociétés qui vendent à tout venant.

Comment interpréter ce terme « sociétaire » ?

Et d'abord, il faut convenir qu'on ne saurait justement imposer une société coopérative de consumma-

(15) C. E. 1^{er} février 1929. LEBON, p. 131.

(16) C. E., 14 mars 1930.

tion ayant consenti à des non-adhérents des ventes de pain qui n'ont pas dépassé la proportion de 5 %, cette dérogation à ses statuts lui ayant été imposée par les prescriptions d'un arrêté municipal aux termes duquel un « boulanger ayant du pain dans sa boutique ne peut refuser d'en vendre ».

Evidemment, dans ce cas, il y a force majeure, et le fait de se plier à un arrêté municipal ne saurait faire perdre à un contribuable le bénéfice de son exemption.

De plus, beaucoup de coopératives comprennent, en outre des sociétaires proprement dits, un plus ou moins grand nombre d'« adhérents », qui, moyennant le versement d'une somme souvent modique, parfois un franc, se procurent une carte leur permettant de s'approvisionner aux magasins de la coopérative.

Il semble que ce fait devrait faire perdre à la coopérative le bénéfice de l'exemption, car la possibilité de se procurer une carte moyennant la somme de un franc semble une simple formalité, une clause de style qui n'est pas en rapport avec l'avantage qu'elle constitue pour les sociétés coopératives.

Cependant, il paraît résulter d'un arrêt du Conseil d'Etat du 29 février 1924 que, si, en fait, l'adhérent jouit d'avantages analogues à ceux accordés aux sociétaires, la société peut être admise au bénéfice de l'exemption.

Cet arrêt porte en effet, que la « circonstance qu'une société coopérative de consommation vend non seulement à ses actionnaires mais encore à des adhérents, n'est pas de nature à lui faire perdre le bénéfice de l'exemption, alors que cette société ne vend pas à

d'autres consommateurs; et que les adhérents participent à la répartition des bonis au prorata de leurs achats au même titre et dans la même proportion que les actionnaires.

En conséquence, on ne saurait admettre au bénéfice de l'exemption une société coopérative comportant un magasin de vente où elle admet comme acheteurs non seulement ses sociétaires, mais encore des adhérents qui, d'après les statuts, ne sauraient acquérir la qualité de sociétaires (17).

Cette condition de ne vendre qu'aux sociétaires et non aux tiers est fondamentale, et l'exemption prévue par le législateur ne saurait s'appliquer à des sociétés coopératives vendant à des tiers, alors même que les bonis provenant des ventes au public seraient affectés à des réserves non destinées à être réparties entre les porteurs d'actions. Une jurisprudence constante s'accorde à le reconnaître (18).

Le Conseil d'Etat précise d'ailleurs la portée qu'il faut donner à cette condition, et affirme en ces termes la priorité de cette condition sur les autres :

Si, dit un arrêt du 12 juin 1925, les dispositions finales du § 2 de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 exemptent de l'impôt sur les B. I. C. « les sociétés coopératives de consommation qui distribuent leurs bonis annuels à leurs sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, ou qui consacrent ces bonis à des réserves non réparties entre les porteurs d'actions, cette exoné-

(17) C. E., 12 juin 1925, II^e esp.

(18) C. E., 21 juin 1924. LEBON, 1924, p. 586. — C. E., 21 juin 1924, LEBON, 1924, p. 588. — C. E., 11 juillet 1924, LEBON, 1924, page 670.

ration est subordonnée à la condition que les dites sociétés vendent exclusivement à leurs sociétaires. »

Cette condition primordiale étant réalisée, les sociétés coopératives, pour bénéficier de l'exemption, doivent en outre, soit « distribuer leurs bonis annuels à leurs sociétaires », soit les affecter à des œuvres d'intérêt général », soit les consacrer à des « réserves qui ne sont pas destinées à être réparties entre les porteurs d'actions ».

Dans quel sens faut-il interpréter ces mots : « distribution des bonis annuels aux sociétaires » ? A entendre le texte à la lettre, nous aboutissons à ceci : une distribution de bonis aux actionnaires, en proportion du nombre de leurs actions, et non d'après le montant de leurs achats.

Or, cette interprétation serait contraire à l'esprit des sociétés coopératives de consommation. De telles sociétés ne cherchent pas à réaliser des bénéfices; elles se bornent à poursuivre, par la suppression des intermédiaires, la diminution du prix de revient, et elles répartissent, chaque année, l'excédent des recettes sur les dépenses entre les actionnaires. Cette répartition, pour être la restitution du trop-perçu de la société, doit être faite au prorata des achats effectués par les membres de la société. C'est dans ce sens que se prononce la jurisprudence, qui estime que « les profits nets qu'une société coopérative de consommation distribue à ses sociétaires proportionnellement au montant de leurs achats, ne constituent, dans la mesure où ils ont leur source dans les opérations traitées avec ces sociétaires,

que le remboursement des avances des dits sociétaires, ou la restitution d'un trop-perçu.

Le bénéfice de l'exemption peut encore être accordé à la société lorsqu'elle affectera ses bonis à des œuvres d'intérêt général.

« Intérêt général », qu'est-ce à dire ? Doit-on y englober l'intérêt professionnel, l'intérêt corporatif ? C'est bien dans ce sens que nous devons l'entendre avec le Conseil d'Etat, qui reconnaît le caractère d'œuvres d'intérêt général aux œuvres de propagande coopérative, et à une caisse de retraites, une caisse de secours, à l'achat de livres pour une bibliothèque, quoique ces œuvres soient réservées aux seuls membres de la société (19).

Enfin, le bénéfice de l'exemption est maintenu à la société si elle consacre ses bonis « à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions ».

Ces réserves ne devront, à aucun moment, être réparties entre les porteurs d'actions, même au moment de la dissolution de la société, sous peine de lui faire perdre le bénéfice de l'exonération.

Mais, depuis 1922, l'Administration admet qu'on ne doit pas considérer comme distribuant une partie de ses bonis aux actionnaires, et comme perdant, de ce fait, le droit à l'exemption, les sociétés coopératives dont les statuts prévoient l'attribution au capital social d'un intérêt fixe n'excédant pas la limite de 6 % fixée par l'article 3 de la loi du 7 mai 1917, relative à l'organisation du crédit aux sociétés coopératives de consommation.

(19) C. E., 29 février 1924.

L'Administration exige d'ailleurs que les statuts contiennent des dispositions formelles sur la répartition des bonis et des réserves, et elle refuse le bénéfice de l'exemption à une société qui « contrairement à l'un des articles de ses statuts, ne tient ni comptabilité régulière, ni ne procède à des inventaires aux époques qu'elle a elle-même choisies, et par là « n'établit pas qu'elle effectue en réalité la répartition de ses bonis dans les conditions prévues par ses statuts et règlements conformément à l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 ».

Dès lors qu'une société coopérative ne réunit pas ces conditions, soit qu'elle vende à tout venant, ou qu'elle distribue ses réserves aux porteurs d'actions, le bénéfice de l'exemption ne peut jouer en sa faveur. Sur quelles bases devra-t-on l'imposer ?

Devra-t-on asséoir l'impôt sur la totalité de l'excédent constaté en fin d'année, bonis réalisés sur les sociétaires et bénéfices obtenus sur les clients étrangers, ou seulement sur ces derniers bénéfices ?

A l'appui de la première thèse, on peut dire que le régime d'exception prévu par le paragraphe 2 de l'article 15 doit être appliqué dans les seuls cas limitativement prévus par la loi, que, par conséquent, dès lors qu'une société coopérative ne réunirait pas les conditions nécessaires pour bénéficier de l'exemption, il faudrait la soumettre globalement, pour tous ses profits, à l'impôt sur les B. I. C.

D'ailleurs, ajoute-t-on, il sera très difficile de faire le départ entre le boni réalisé sur les actionnaires et celui réalisé sur les autres acheteurs.

L'Administration et la jurisprudence s'accordent

pour décider qu'en pareil cas, il faut laisser en dehors des bases imposables les bonis ristournés aux sociétaires et adhérents, au prorata du montant des achats effectués par chacun d'eux, les dites sommes représentant la différence entre le prix de revient et le prix de vente, et ne constituant, dès lors, que des remboursements d'avances, ou la restitution de trop-perçus (20).

Mais, en ce qui concerne les sommes affectées au paiement de l'intérêt statutaire servi aux actions, ces sommes devront, même si le taux de l'intérêt n'excède pas 6 %, être retenues dans l'évaluation du bénéfice imposable.

La loi de budget du 31 mai 1933 accuse un recul très net de l'attitude bienveillante du fisc à l'égard des coopératives de consommation.

L'article 77 de cette loi, modifiant l'article 18, premier et deuxième alinéa, et l'article 26 des lois codifiées, est ainsi conçu :

« Les sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins, pour la vente ou la livraison des denrées, produits ou marchandises, sont passibles de l'impôt sur les B. I. C. à raison de leur bénéfice net, déduction faite des bonis distribués aux associés au prorata de la commande de chacun d'eux. Sont affranchies de l'impôt les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes. »

(20) C. E., 12 juin 1925.

La disposition ci-dessus supprime l'exemption d'impôt sur les B. I. C. dont jouissaient, en vertu du deuxième alinéa de l'article 58 ancien des lois codifiées, les coopératives qui « ne vendant qu'à leurs sociétaires, distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, ou consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions ». Toutefois, grâce à la déduction des ristournes, expressément prévue par le nouveau texte, les coopératives de consommation possédant des établissements commerciaux pourront être affranchies en fait de l'impôt précité lorsqu'elles répartiront sous cette forme la totalité de leurs bonis. Mais, celles qui subventionnent des œuvres d'intérêt général ou constituent des réserves seront imposées (21).

§ 2. — LES SOCIÉTÉS MUTUELLES

La loi du 13 juillet 1925 qui a « adapté » dans son article 82 l'impôt sur les B.I.C. aux entreprises d'assurances, de capitalisation et d'épargne, a prévu une exception en faveur des sociétés mutuelles.

Il convient de noter que cette exemption n'est pas de droit, c'est-à-dire commandée par la nature même des sociétés mutuelles, mais qu'elle repose sur des circonstances de fait, limitativement énumérées qui, si elles sont remplies, enlèvent à la société mutuelle considérée le caractère d'entreprise imposable.

Le décret du 28 mai 1926, qui règle les modalités d'application de la loi du 13 juillet 1925, mentionne les con-

(21) Ces nouvelles dispositions n'entreront en vigueur que le 1^{er} janvier 1934.

ditions que doivent remplir les sociétés mutuelles pour être exonérées de l'impôt sur les B.I.C.

Elle se résument sous trois chefs :

1° Se gérer elles-mêmes;

2° Etre administrées gratuitement;

3° Répartir intégralement entre les adhérents les excédents de recettes apparaissant après la liquidation de l'exercice qui les a produits, compte tenu des versements aux réserves nécessaires.

Reprenons successivement chacun de ces points.

1° *Se gérer elles-mêmes.* — Par cette disposition le législateur a entendu viser les sociétés mutuelles dont la gestion est confiée à une société distincte, à une société de gestion qui, le plus souvent, est exploitée par une société commerciale.

Il est aisé de comprendre que la superposition à la société mutuelle en principe désintéressée d'une véritable entreprise commerciale doive faire perdre à la société mutuelle, gérée en dehors d'elle-même, le bénéfice de l'exemption. L'entreprise de gestion est la source d'abus pécuniaires et « il s'est trouvé que, par le détour même de l'entreprise de gestion, la forme mutuelle n'a plus été qu'une façade derrière laquelle s'abritent des appétits financiers non moins exigeants que ceux des actionnaires d'une société anonyme » (22).

2° *Etre administrées gratuitement.* — Cette condition d'exemption soulève une question délicate. Où se

(22) *Rev. Pol. et Parl.* 1925, t. 122, p. 82, sqq. Art. 30.

termine l'administration gratuite et où commence l'administration onéreuse ? Il est difficile de donner à ce sujet un critérium d'une précision mathématique. Ce sera avant tout une question de fait et d'expertise. Néanmoins le décret du 28 mai 1926 précise en ces termes la notion d'administration gratuite :

« Sont considérées comme administrées gratuitement les sociétés mutuelles dans lesquelles la rémunération du Conseil d'administration, de la direction et du personnel ne comporte que des allocations soit fixes, soit variables, avec la durée ou l'importance des services rendus, à l'exclusion de toute commission proportionnelle aux cotisations réalisées ».

Lors de la discussion de la loi de 1925, à la Chambre, M. Ernest Lafont avait envisagé d'une façon très rigoureuse la notion de « gestion et d'administration gratuites ». Nous voulons, disait-il, « non seulement que les administrateurs travaillent gratuitement, mais que la gérance même, c'est-à-dire la direction de la société, soit assurée gratuitement » (23).

Le décret du 28 mai 1926 n'a certainement pas envisagé la question sous un angle aussi étroit.

Il semble qu'il faille faire une distinction dans le personnel des mutuelles et considérer d'une part le personnel d'administration, direction, employés chargés de l'administration générale, et, d'autre part, le personnel de « production » chargé de l'acquisition des affaires et dont le type le plus répandu est l'agent d'assurances.

(23) *J. O.*, Ch. Doc. Parl. 1925, p 3127.

Le personnel d'administration générale peut sans doute recevoir des allocations, mais ces rémunérations ne doivent pas être calculées proportionnellement aux cotisations réalisées, ni aux capitaux réalisés. Quant au personnel de production, du type « agent », il est certain que si la mutuelle rétribue d'une façon quelconque l'acquisition des affaires, la faculté d'exemption d'impôt disparaît ipso facto.

Le vœu du législateur ayant été de favoriser les petites mutuelles qui réunissent, en vue de couvrir un risque déterminé, les habitants d'une même localité, d'une même région, leur but n'est pas la réalisation d'un gros chiffre d'affaires, par suite la présence d'agents producteurs rétribués au prorata du chiffre des cotisations reçues n'est pas indispensable à leur développement.

3° Répartir intégralement entre les adhérents les excédents de recettes après liquidation de l'exercice qui les a produits, compte tenu des versements aux réserves nécessaires. — Cette condition soulève deux questions. Que convient-il d'entendre par « réserves nécessaires » ?

L'opinion de l'Administration était que cette expression devait être entendue dans le sens littéral de réserves dont la constitution est imposée aux mutuelles par les textes législatifs ou réglementaires.

D'autre part, en ce qui concerne la distribution des excédents de recettes, du solde bénéficiaire, peu importe, nous semble-t-il que la répartition en soit faite au prorata des cotisations comme le prescrit l'article 28 du décret du 8 mars 1922, ou suivant les dispositions parti-

culières des statuts, l'essentiel est que la répartition soit faite aux adhérents et à eux seuls.

Les dispositions de l'article 1^{er} du décret du 28 mai 1926 ont fait l'objet, de la part d'un certain nombre de sociétés mutuelles, d'un recours en annulation pour excès de pouvoir devant le Conseil d'Etat.

Ce recours fut rejeté par un arrêt du 26 avril 1929, mais sur deux points l'interprétation de l'Administration fut battue en brèche.

En ce qui concerne notamment la condition de gestion et d'administration gratuites, le Conseil d'Etat estime que le fait par une société mutuelle de rémunérer ses représentants ou intermédiaires par des commissions allouées en vertu de l'article 24 du décret du 8 mars 1922 n'est pas en contradiction avec la condition de gratuité exigée pour l'exemption (24).

De plus, le Conseil d'Etat admet que l'expression « réserves nécessaires » doit comprendre, en plus des réserves dont la constitution est imposée aux mutuelles par les textes législatifs ou réglementaires, celles que les sociétés sont autorisées à constituer en vertu de l'article 27 du décret du 8 mars 1922 « en vue de disposer dans la limite de leurs besoins reconnus, des moyens de suppléer à l'insuffisance des cotisations annuelles ».

(24) Voir dans le même sens C. E., 18 janvier 1929.

SECTION III

Activités supportant une aggravation des charges fiscales

§ 1. — LES ENTREPRISES D'ASSURANCES, DE CAPITALISATION ET D'ÉPARGNE

Sous l'empire du régime de 1917, les Compagnies d'Assurances, bien qu'assujetties à l'impôt sur les B.I.C. par le texte de la loi, y échappaient en fait.

La raison de cette anomalie est la suivante :

Pour calculer le montant des bénéfices des Compagnies d'Assurances, on déduisait de l'ensemble des primes, les frais de gestion, les indemnités versées aux assurés et les sommes versées aux réserves mathématique et de garantie. Or, si les frais de gestion et les sommes versées aux assurés sont peu variables et sujettes à contrôle, en revanche, les sommes affectées aux réserves peuvent être, en toute sécurité exagérées d'une manière assez considérable pour faire disparaître du bilan toute trace de bénéfices.

Or, les réserves mathématiques et de garantie produisent des intérêts, intérêts soumis à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ou légalement exemptés de cet impôt (fonds d'Etat », qui, par conséquent, ne pouvaient être compris dans les bénéfices imposables à la cédule des B.I.C.

Il en résultait pour les entreprises d'assurances une sérieuse atténuation d'impôt, sinon une exonération totale.

Par ce moyen, dix-sept grandes sociétés, en 1923, n'ont payé quoi que ce soit au titre de l'impôt sur les B.I.C. Leur bilan proclamait des déficits variables de 6 à 27 millions. Mais, dans le même temps, certaines de ces entreprises retiraient plus de 17 millions du produit de leurs réserves. Alors que ces mêmes sociétés accusaient des déficits importants, elles distribuaient à leurs actionnaires plus de 20 millions de dividendes.

Il y avait là, non pas une fraude, mais une évasion fiscale considérable à laquelle il convenait de mettre un terme. Mais, si l'on était d'accord sur la nécessité d'un remaniement du régime fiscal des entreprises d'assurances, les avis étaient partagés sur la nature des remèdes à opposer à cette situation.

Le Gouvernement, dans le projet de budget pour 1925 n° 441 (25), avait proposé la création d'une taxe nouvelle de 1 % frappant les Compagnies d'Assurances et basée sur le montant des primes annuelles.

Cette taxe devait être supportée entièrement par les Compagnies. Ce projet fut accepté par la Chambre, mais le Sénat le disjoignit. La Commission des Finances de la Chambre proposa à l'autre Assemblée la reprise de ce texte sous les n°s 471 et 474 du rapport général de M. LAMOUREUX (26). La taxe était portée à 3 %, mais 2 % devaient être supportés par les assurés. Cette taxe devait être calculée sur le total des versements effectués chaque année par les assurés. Le principal grief fait contre cette proposition fut la crainte

(25) *J. O.*, 12 décembre 1924.

(26) Chambre 1924, *J. O.*, Ann. n° 1759.

que la taxe ne fût finalement supportée par les assurés pour sa valeur totale et qu'elle ne suscitât une impopularité qu'il était opportun d'éviter.

Entre temps, le Gouvernement avait proposé la création d'une caisse de réassurance et de participation de l'Etat.

Lorsque ces questions vinrent en discussion à la Chambre, celle-ci, après avis conforme de sa Commission, et du Gouvernement, écarta ces différents textes.

En revanche, elle adopta un amendement déposé par M. Duboin.

Cet amendement tendait à faire admettre une taxe de 20 % sur le montant des bénéfices effectivement réalisés par les Compagnies. Le procédé était des plus faciles :

« Il s'agit seulement, dit M. Duboin, de mettre ensemble les bénéfices industriels et les bénéfices des réserves; vous arriverez à un revenu global auquel nous appliquerons l'impôt sur le revenu » (27). M. Duboin qualifiait cette taxe de « participation aux bénéfices ». Cette dénomination dans laquelle M. Joyn-Lambert voyait « quelque chose de nouveau dans notre droit fiscal » (28), suscita de vives critiques et fut remplacé par le terme « impôt ».

« Cet article n'institue pas une ingérence de l'Etat dans la gestion des Compagnies d'Assurances, ni une participation directe dans leurs bénéfices. Il se borne à grouper tous les éléments productifs de bénéfices

(27) Chambre 1925, *J. O.*, Doc. Parl. 2^e séance du 2 juillet 1925, page 3118.

(28) Chambre, *J. O.*, Doc. Parl. 2^e séance du 2 juil. 1925, p. 3120.

« pour les Compagnies afin de soumettre l'ensemble de
« ces éléments à l'impôt cédulaire sur le revenu et à
« faire cesser une exonération de fait.

« Dans l'état actuel de nos finances, nous ne pouvons
« qu'approuver un tel principe.

« Mais, pour que ce principe même ne puisse donner
« lieu à aucune confusion, nous avons voulu préciser
« dans le texte qu'il s'agissait en la circonstance d'une
« simple adaptation de l'impôt sur les B.I.C. au cas
« particulier des Sociétés d'Assurances.

« Nous avons donc supprimé le terme inexact de
« participation aux bénéfices et l'avons remplacé par
« une formule souvent répétée dans nos lois fisca-
« les » (29).

L'amendement DUBOIN devint l'article 82 de la loi
du 13 juillet 1925 sous la forme d'impôt *sur le revenu
net global* constitué par la *somme du bénéfice net
industriel et des revenus nets mobiliers et immobili-
ers de toute nature.* »

Examinons en quoi consiste cette « adaptation » de
l'impôt sur les B.I.C., au cas particulier des Sociétés
d'Assurances. Nous serons guidés dans cette étude par
le règlement d'administration publique du 28 mai
1926 (30), et par la circulaire administrative du 29
juin 1926 (31).

Le texte de la loi vise les sociétés françaises d'une
part, les sociétés étrangères de l'autre ; nous étudierons

(29) Rapport BERANGER, déjà cité.

(30) J. O., 29 mai 1926.

(31) Circul. n° 1464 du 29 juin 1926, in Recueil Dupont, 1926,
p. 499 sqque

successivement les dispositions concernant chacune de ces catégories d'entreprises.

A. — *Les entreprises françaises.*

L'article 82 de la loi du 13 juillet 1925 consacre à l'égard des entreprises d'Assurances, de Capitalisation et d'Épargne, un régime d'exception, au triple point de vue :

- des bases d'imposition à retenir;
- du domaine d'application de l'impôt;
- du taux de l'imposition.

Nous nous proposons d'examiner successivement chacun de ces points.

1. — *Bases d'imposition.* — Le texte de la loi vise les entreprises pratiquant l'assurance ou la réassurance, et les entreprises de capitalisation ou d'épargne. Mais il convient de pratiquer une distinction. Alors que certaines entreprises ont en vue la réalisation de bénéfices, d'autres poursuivent un but désintéressé; c'est le cas notamment des mutuelles qui sont des associations sans but lucratif visant la répartition des préjudices entre leurs adhérents. Devra-t-on appliquer uniformément le texte du législateur aux entreprises d'Assurances et aux Mutuelles ?

Le décret du 28 mai 1926 vient nous donner des précisions à cet égard. « Sont assujetties à l'impôt sur les B.I.C. dans les conditions prévues par l'article 82 de la loi du 13 juillet 1925, les entreprises françaises ou étrangères pratiquant l'assurance ou la réassurance et les entreprises de capitalisation et d'épargne ».

« Ne constituent pas des entreprises au sens dudit article, les sociétés mutuelles d'assurances ou de réassurances, de capitalisation ou d'épargne qui se gèrent elles-même, sont administrées gratuitement et dont les excédents de recettes sont répartis entre les adhérents, après la liquidation de l'exercice ou du groupe d'exercices qui les a produits, compte tenu des versements aux réserves nécessaires ».

Nous renvoyons le lecteur à la Section I de ce chapitre pour l'étude des conditions dans lesquelles les mutuelles échappent à l'impôt sur les B.I.C.

Pour les entreprises d'assurances, de réassurances, de capitalisation et d'épargne, comment s'établit la base d'imposition ?

L'article 82 de la loi du 13 juillet 1925 spécifie que le bénéfice imposable est un « revenu net global... constitué par la somme du bénéfice net industriel et des revenus nets mobiliers et immobiliers de toute nature ». Ici, le législateur s'écarte du droit commun. Nous avons vu qu'il n'entendait réaliser qu'une adaptation de l'impôt sur les B.I.C. aux entreprises d'assurances. La logique eût exigé que l'on ne tînt compte que du bénéfice industriel, proprement dit, résultant de l'exploitation. Or, le texte du législateur entend frapper un revenu total, sans distinction entre ses éléments constitutifs.

Cette disposition met les entreprises d'assurances dans un état d'infériorité vis-à-vis des autres entreprises industrielles.

Dans les entreprises industrielles, en effet, les bénéfices de l'entreprise sont incorporés dans l'exploitation ou destinés à la constitution de réserves. Eventuelle-

ment, ils peuvent être affectés à la constitution d'un portefeuille mobilier productif de revenus. Mais la constitution de ce portefeuille n'a rien d'obligatoire; elle présente un caractère facultatif et exceptionnel, et les revenus que l'entreprise en tire ne contribuent pas à la formation du bénéfice proprement dit. C'est pourquoi la cédule des B.I.C., ne visant que les bénéfices industriels, le législateur a consacré la non imposition à cette cédule des revenus du portefeuille mobilier, s'appuyant sur le fait que les revenus mobiliers sont déjà imposés à une autre cédule ou légalement exonérés d'impôts et que deux impôts cédulaires ne peuvent se superposer sur un même revenu en vertu du principe de l'autonomie des cédules.

Dans une entreprise d'assurances, au contraire, le portefeuille mobilier peut devenir considérable et sa constitution n'est nullement arbitraire. La prime d'assurance peut se décomposer en deux parties, l'une immédiatement absorbée par une dépense industrielle : les sinistres; l'autre, qui doit permettre la constitution de la réserve mathématique. Or, cette réserve mathématique ne peut pas être représentée par des signes monétaires improductifs. Elle doit être représentée par des valeurs productives d'intérêts. Les placements obligatoires résultant de ce fonctionnement spécial seront faits en valeurs mobilières et immobilières, conformément aux prescriptions des lois de contrôle. Par conséquent, le caractère du portefeuille mobilier et immobilier des compagnies d'assurances est différent de celui des autres entreprises industrielles. Il a un caractère obligatoire et fait partie intégrante de l'exploitation

industrielle proprement dite représentant, en capital, un élément industriel, les réserves mathématiques, et, en revenu, un autre élément industriel, les intérêts mathématiques.

Il convient, d'autre part, de noter que les intérêts mathématiques ne représentent qu'un minimum technique insuffisant pour assurer le fonctionnement industriel des entreprises d'assurances.

Considérons maintenant les revenus des capitaux correspondant aux réserves libres et qui, dans les sociétés d'assurance, sont représentés par les revenus des réserves de prévoyance. Ces réserves de prévoyance, représentées aussi dans le portefeuille mobilier ou immobilier sont indépendantes du fonctionnement industriel de l'entreprise. C'est un capital de sécurité, constitué facultativement.

Dès lors, il semble qu'elles auraient dû être écartées de la masse des revenus imposables à la cédule des B.I.C. d'abord, pour une raison d'analogie : la distraction de tels revenus dans l'application de la cédule du droit commun, et, pour une raison de fait, à savoir que ces revenus ne contribuent pas à la formation du bénéfice industriel.

Néanmoins, le législateur n'a pas distingué et il incorpore dans la masse des bénéfices imposables l'ensemble de tous les revenus nets mobiliers et immobiliers, créant ainsi pour les entreprises d'assurances un système exorbitant du droit commun en même temps que préjudiciable à ces entreprises qu'il met dans l'impossibilité de constituer de nouvelles réserves libres,

Ce revenu net global, comment le connaissons-nous ? L'article 3 du décret du 28 mai 1926 spécifie que : « le revenu net global des entreprises françaises est connu chaque année d'après les résultats de l'exercice précédent, en apportant, le cas échéant, au solde du compte de profits et pertes dressé suivant les règles propres à chaque catégorie d'entreprises, les corrections nécessaires pour dégager le revenu passible de l'impôt ».

Mais il convient de faire subir un certain nombre de corrections aux écritures comptables pour dégager le bénéfice taxable.

Sont à réintégrer notamment les « sommes affectées, en sus de la dotation nécessaire, aux réserves mathématiques et de garantie, et en sus de la dotation normale, aux réserves pour risques en cours et pour sinistres ou échéances à régler, ainsi que les sommes affectées à la constitution de réserves facultatives, et les bénéfices versés à la réserve légale ou au fonds de réserve prévu à l'article 27 du décret du 8 mars 1922.

De même, le compte de profits et pertes peut encore être augmenté « des sommes affectées à des amortissements qui ne correspondent pas à une dépréciation effective des éléments amortis ou qui ne seraient pas aménagés suivant les principes réglementaires.

« Des sommes affectées à des provisions qui n'auraient pas pour objet déterminé de couvrir des pertes que des événements en cours rendent probables;

« Des reports déficitaires effectués au titre d'un exercice antérieur de plus de six ans à l'exercice considéré », la loi n'autorisant les reports de déficits antérieurs que sur cinq ans.

Inversement, le solde du compte de profits et pertes est diminué le cas échéant, du montant des bénéfices réalisés à l'étranger, par les agences et succursales qui y sont exploitées, des participations attribuées au personnel de l'entreprise, des versements faits à des institutions de prévoyance créées en faveur de ce personnel, des bénéfices répartis aux associés ou adhérents, en vertu de dispositions contractuelles ou statutaires, ainsi que des réserves constituées chaque année pour assurer cette répartition.

2. — *Domaine d'application de l'impôt.* — En ce qui concerne le domaine d'application de l'impôt, la loi du 13 juillet 1925 assujettit les entreprises d'assurances, de capitalisation et d'épargne à un régime exorbitant du droit commun.

En effet, en vertu de l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917, seuls les bénéfices réalisés par l'ensemble des entreprises exploitées en France sont frappés par l'impôt sur les B.I.C. Au regard de la cédule de droit commun, les bénéfices réalisés en Algérie, dans les colonies ou pays de protectorat, ne sont pas imposables et ces territoires sont considérés comme des territoires étrangers.

L'article 82 de la loi du 13 juillet 1925 a introduit une innovation en assujettissant à l'impôt institué par cet article les bénéfices réalisés en Algérie, dans les colonies et pays de protectorat.

Dans le texte de la loi, cette disposition résulte par « a contrario » du § 3 de l'article 82 où il est dit :

« Pour les entreprises étrangères, le revenu net glo-

bal est évalué forfaitairement, en appliquant aux primes perçues par les entreprises en France et dans les colonies ou pays de protectorat... »

Le décret du 28 mai 1926 a précisé cette disposition : « Le bénéfice net, dit-il, réalisé en Algérie, dans les colonies ou pays de protectorat, est assujetti aux mêmes règles que les bénéfices réalisés en France ». Cette extension de l'impôt à des territoires autres que le territoire métropolitain, outre qu'elle crée pour les sociétés d'assurances une situation différente de celle des entreprises industrielles de droit commun, est regrettable en ce sens que l'impôt sur les B.I.C. se cumulera à l'impôt de même nature destiné à frapper en Algérie, dans les colonies ou pays de protectorat, les entreprises industrielles.

Cette situation nuisible fut vivement critiquée et une décision ministérielle du 8 mars 1927 a admis que le montant de l'impôt acquitté au profit de l'Algérie par les entreprises assujetties à l'article 82 de la loi du 13 juillet 1925, pourrait être déduit du montant de l'impôt qu'elles doivent en France et que cette déduction serait faite par voie de dégrèvement d'office (32). Une solution identique a été prise en ce qui concerne la Tunisie, où les bénéfices réalisés par les agences des compagnies sont soumis à une taxe analogue à notre impôt sur les B.I.C.

Il serait souhaitable que des dispositions de même nature soient prises à l'égard des autres colonies et pays de protectorat.

(32) Note circulaire du 16 mars 1927. Rec. Dupont, 1927, p. 258.

3. — *Le taux de l'imposition.* — Enfin, les entreprises d'assurances, de capitalisation et d'épargne subissent encore un régime exceptionnellement défavorable en ce qui concerne le tarif des impositions. Le taux sur lequel elles sont taxées est celui de 20 %.

B. — *Les entreprises étrangères.*

Les entreprises étrangères d'assurances, de capitalisation et d'épargne sont imposables en raison des bénéfices qu'elles réalisent en France, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat.

L'article 82 de la loi du 13 juillet 1925 a fixé leur régime qui est différent de celui des entreprises françaises.

Les articles 5, 6 et 8 du décret du 28 mai 1926 ont déterminé les conditions d'application de la loi.

Aux termes de ces textes, les entreprises étrangères peuvent, chaque année, opter, soit pour l'imposition d'après un bénéfice forfaitaire, soit pour l'imposition d'après leur revenu réel, déterminé suivant les règles applicables aux entreprises françaises.

Pour celles qui optent pour l'évaluation forfaitaire, cette évaluation est faite en appliquant aux primes perçues par ces entreprises en France et dans les colonies ou pays de protectorat ou correspondant à des risques situés en France et dans les colonies ou pays de protectorat un coefficient égal à la proportion existant pour les cinq plus prospères entreprises françaises assurant des risques de même nature ou exer-

çant la même industrie, entre leur revenu net global et le montant des primes perçues.

Les coefficients sont fixés souverainement par une commission dont la composition est donnée par l'article 82 de la loi du 13 juillet 1925. Cette commission comprend un conseiller d'Etat en service ordinaire, le Directeur général de l'Enregistrement ou son représentant, le Directeur général des Contributions directes ou son représentant, un Inspecteur des finances, le Directeur du Contrôle des assurances privées ou son représentant, trois représentants des entreprises françaises, un représentant des entreprises étrangères.

L'application du régime forfaitaire distingue les entreprises quant à leur nature. A chaque nature d'entreprises correspond un coefficient unique. La commission des coefficients a classé les entreprises en neuf catégories.

Le texte de l'article 6 du décret stipule que le revenu net global de chacune des cinq entreprises choisies est totalisé et comparé au montant des primes perçues; les primes perçues sont retenues sous déduction des primes cédées en réassurance à des entreprises admises par le Ministre du Travail à opérer en France et en Algérie, par application de la loi du 15 février 1917, et des impôts à la charge des assurés.

Le coefficient obtenu par cette comparaison est appliqué aux primes perçues par l'entreprise étrangère dans le domaine d'application de l'impôt. Pour une raison de symétrie et d'uniformité, les primes perçues sont également les primes nettes de réassurances à des

entreprises agréées par le Ministre du Travail, et des impôts à la charge des associés.

Pour les entreprises étrangères qui entendent être imposées d'après leurs bénéfices réels, le revenu global imposable doit comprendre, aux termes de l'article 8 du décret du 28 mars 1926 :

1° Le bénéfice net industriel réalisé en France, en Algérie, dans les colonies ou pays de protectorat.

2° Le revenu net des capitaux mobiliers ou immobiliers affectés à la garantie des opérations effectuées sur ce même territoire.

Pour la fixation de la base imposable, l'article 8 du décret du 28 mars 1926 distingue nettement, suivant qu'il s'agit d'entreprises contrôlées, ou d'entreprises non contrôlées. Cette distinction était indispensable, car les entreprises contrôlées avaient été invitées, par application des lois de contrôle, à tenir en France une comptabilité spéciale, tandis qu'au contraire les entreprises non contrôlées n'étaient pas tenues d'en établir une. L'imposition basée sur le bénéfice réel, exigeant l'existence d'une comptabilité, le décret a déterminé les éléments constitutifs de cette comptabilité.

Pour les entreprises contrôlées, la base de l'imposition est déterminée par le montant du solde du compte profits et pertes, modifié éventuellement dans les mêmes conditions que pour les entreprises françaises.

Pour les entreprises non contrôlées qui entendent être taxées d'après leur bénéfice réel, elles doivent tenir en France une comptabilité dans laquelle elles font entrer en ligne de compte les dotations normales de réserves proportionnelles à leur encaissement de pri-

mes et à l'encaissement général des primes de la compagnie. Le revenu net des capitaux mobiliers ou immobiliers affectés à la garantie des opérations effectuées sur les territoires relevant de la direction française, s'ajoute au bénéfice industriel réalisé sur ces territoires.

Il est prévu en outre que les déclarations envisagées par l'article 3 du règlement pour les entreprises françaises peuvent également être pratiquées par les entreprises étrangères imposées sur leur bénéfice réel. Toutefois, seule une fraction de ces déductions peut être admise. Elle est calculée en « appliquant au total de la déduction la proportion constatée entre le montant des primes recueillies dans les territoires relevant de la direction française et le montant total des primes de l'entreprise ».

§ 2. — LA TAXE SPÉCIALE SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES

Au cours de la préparation de la loi de 1917, la Commission de législation fiscale de la Chambre inséra dans son projet un texte établissant une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, taxe se superposant à l'impôt cédulaire et destinée à frapper certaines entreprises nettement déterminées dont le chiffre d'affaires atteignait un certain niveau.

Cette mesure fiscale était destinée à tenir lieu, dans le nouveau système d'impôts de la surcharge qui, sous le régime des patentes, pesait sur certaines entreprises du type « grands magasins » et « maisons à succursales, entreprises ou établissements » vendant en demi-

gros ou en détail plusieurs espèces de marchandises, divisés en comptoirs ou rayons dans lesquels de nombreux employés mettaient en vente des marchandises très diverses » (33).

Pour appuyer sa proposition, le rapporteur donnait les motifs suivants : « Les grands magasins sont aujourd'hui soumis à la patente dans des conditions particulières et suivant un tarif qui les astreint en fait à une contribution proportionnellement plus élevée que celle des commerces ordinaires. Or, la taxation de ces établissements d'après les seules règles applicables aux revenus de la 4^e catégorie les ferait bénéficier d'importants dégrèvements par rapport à leur impôt actuel. Cette conséquence a paru inadmissible, et c'est pour l'éviter que l'article 83 bis prévoit, en ce qui concerne les grands magasins, une taxe additionnelle basée sur le chiffre des affaires. Cette taxe n'a d'autre objet que de maintenir purement et simplement la situation créée par la législation aujourd'hui en vigueur (34. »

Cette proposition fut combattue. On lui reprocha, sous le prétexte de vouloir rétablir l'équilibre dans la taxation entre les grands magasins et les petits magasins, de constituer une loi de police économique contre le monopole des magasins, de « handicaper » les grands magasins afin d'établir l'équilibre avec les petits en les frappant d'une surcharge de taxe.

Après un certain nombre de modifications, cette proposition est devenue l'article 14 de la loi du 31 juil-

(33) Manuel Dalloz des impôts, Henry HELLY, n° 552.

(34) Rapport de M. RENOULT, député, 13 juin 1907, *J. O.*, p. 555.

let 1917 qui porte que : « Indépendamment de l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, ...il est établi une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires réalisées par les entreprises ayant pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises lorsque ce chiffre d'affaires dépasse un million de francs, déduction faite du montant des exportations faites à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat. »

Depuis 1917, nous constatons une évolution très nette de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires dans le sens suivant : Créée dans un but principalement économique et social afin de constituer un élément compensateur capable de défendre le petit et le moyen commerces contre le monopole de fait créé par les événements et l'évolution économique en faveur des grands magasins, la taxe spéciale sur le C. A. a dévié de son but primitif pour devenir un instrument de fiscalité, et cela à la faveur du texte imprécis du législateur de 1917.

L'intention du législateur, ainsi que nous l'avons vu plus haut, était de ne frapper que les entreprises qui, sous le régime de la patente, étaient assujetties à certaines surtaxes, c'est-à-dire les diverses catégories d'exploitations connues, au point de vue fiscal, sous le nom de grands magasins, et les entreprises à succursales multiples.

Ce point de vue est fréquemment exprimé dans les débats parlementaires. Dans le rapport de la Commission sénatoriale des Finances, il est dit que le but de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires est d'entraver

« le développement démesuré du chiffre des ventes, fût-ce à perte, en vue de tuer la concurrence, et non pas de frapper les gros bénéfices dans une proportion plus forte que les moyens ». Selon M. Ribot, Ministre des Finances, il faut voir dans le projet en discussion une question sociale plus qu'une question fiscale, car il importe de ne pas laisser disparaître toute une classe de moyens et petits commerçants qui ont contribué à l'équilibre social du pays. »

Nous trouvons cette même idée exprimée dans le rapport de M. Raoul Péret devant la Commission du Budget de la Chambre (35), au cours de la discussion sur le montant du chiffre d'affaires à partir duquel la taxe sur le chiffre d'affaires serait exigible. Ce député, se faisant le porte-parole de l'Administration, s'exprima ainsi : « Il ne faut pas perdre de vue, dit l'Administration des Finances, ainsi qu'on l'a fait ressortir au cours de la discussion devant le Sénat, que la taxe projetée est d'ordre économique beaucoup plus que fiscal, qu'elle est destinée, non pas tant à proportionner l'impôt à la charge des entreprises, ni à procurer des ressources au Trésor qu'à maintenir un certain équilibre entre le petit et le grand commerce de détail, et à créer, dans un intérêt général, un obstacle au développement excessif des grands magasins. Dans cet ordre d'idées, le chiffre d'affaires de 500.000 francs ne serait pas suffisant pour caractériser véritablement une grande entreprise, et de nombreuses maisons de commerce qui le réalisent ne sauraient être rangées

(35) Avis du 24 mai 1917 présenté par M. Raoul PERET, député, devant la Commission du Budget de la Chambre, *J. O., Ch.*, p. 701.

dans la catégorie des exploitations dont l'extension menace l'existence du petit commerce. »

Telle était l'intention du législateur.

Toutefois, les termes du texte de l'article 14 qui fait mention des « entreprises ayant pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises », « lorsque ce chiffre dépasse un million de francs » pouvaient permettre d'attribuer à la taxe spéciale une sphère d'action beaucoup plus large et d'atteindre d'autres entreprises de détail que les grands magasins et les établissements à succursales multiples.

En fait, un grand nombre d'entreprises moyennes sont frappées par cette taxe, puisqu'il leur suffit, pour être imposables, de réaliser un chiffre d'affaires de un million.

Aux termes de l'article 14, trois conditions sont nécessaires pour que la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires soit exigible :

a) Il faut, en premier lieu, qu'il s'agisse de denrées ou marchandises;

b) Ensuite, les ventes doivent être faites au détail;

c) Enfin, le chiffre des ventes doit être supérieur à un million de francs.

a). — La première condition, exigeant qu'il s'agisse d'une entreprise vendant des « denrées ou marchandises », a donné lieu, au cours des débats parlementaires, à une polémique sur la portée de l'expression « denrées et marchandises » (36).

(36) *J. O., Ch. Doc. Parl.*, 19 juillet 1917, p. 1849.

Il s'agissait notamment de savoir si les effets de commerce pouvaient être considérés comme tels, et si l'on pouvait raisonnablement dire que les établissements de crédit et de banque « vendent au détail des effets de commerce ». L'opinion générale fut que les termes de « denrées et marchandises » doivent être pris dans leur sens propre, habituel.

Ainsi, dans cette interprétation stricte, ne devaient pas entrer les entreprises dont l'objet est la distribution du gaz d'éclairage ou d'électricité. De même, on ne pouvait pas imposer l'industrie hôtelière, car la location des chambres ne peut être considérée comme une vente au détail de denrées ou marchandises.

Mais, peu à peu, le domaine de la taxe s'est élargi.

La loi du 13 juillet 1925, dans son article 83 a étendu la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires aux établissements de banque et de crédit et aux entreprises d'assurances, de capitalisation et d'épargne. Cette disposition souleva un certain nombre d'observations au Sénat. On objecta notamment que les banques, les sociétés de crédit, etc..., ne pouvaient pas être considérées comme des « grands magasins », et que, par suite, c'était outrepasser l'intention du législateur que de les assujettir à cette taxe. Mais ces arguments ne prévalurent point.

La tendance de l'Administration à s'affranchir de l'intention première du législateur s'affirme ensuite de plus en plus.

Dans un arrêt du 15 mars 1929, le Conseil d'Etat a reconnu le bien-fondé de l'assujettissement à la taxe spéciale pour un commerce de chevaux.

Un arrêt du 8 juin 1928 a jugé, à l'égard de l'industrie hôtelière que, lorsque le chiffre d'affaires d'un hôtel-restaurant dépasse un million de francs et que la vente des boissons et des denrées y est d'un montant notablement supérieur à celui qui résulte de la location des chambres meublées, la vente des denrées et marchandises doit être considérée comme constituant l'objet principal de l'entreprise et entraîner l'exigibilité de la taxe.

De même, le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 10 février 1928, a validé l'imposition d'une société exploitant une brasserie-café, la haute juridiction estimant que pour l'application de la loi, aucune distinction ne devait être faite, suivant que les denrées vendues sont emportées au dehors, ou, au contraire, consommées sur place, ou suivant que les denrées ont subi certaines préparations avant d'être vendues aux consommateurs.

Nous sommes bien loin, dans ces dernières espèces des « grands magasins » visés par le législateur.

b). — La deuxième condition d'exigibilité de la taxe sur le chiffre d'affaires est que les marchandises soient vendues au détail.

L'Administration considère qu'à cet égard, ce qu'il faut envisager, c'est, non pas tant le nombre des ventes faites au détail, que leur importance par rapport au chiffre d'affaires total. Il faut que le montant des opérations au détail dépasse celui des ventes en gros.

c). — Enfin, le chiffre d'affaires doit dépasser un million de francs. Le chiffre d'affaires est constitué par le montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées, conformément aux règles ordinaires

pour la fixation des bénéfices dans la cédule des B.I.C.

Il convient d'envisager le chiffre d'affaires total d'une entreprise. Si une entreprise a fait 750.000 francs d'affaires en détail, et 300.000 de ventes en gros, elle doit être assujettie à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, puisqu'elle répond à la deuxième condition nécessaire : réalisation d'une majorité de ventes au détail. Mais, c'est sur l'ensemble de son chiffre d'affaires, comportant les ventes en détail et les ventes en gros, que l'imposition sera établie. Ce principe administratif a été confirmé par le Conseil d'Etat.

L'Administration considère comme ventes au détail toutes ventes de denrées et marchandises achetées par des particuliers pour leur usage personnel. On doit également y comprendre les ventes faites à des commerçants ou à des industriels qui ne revendent pas les produits achetés, mais les utilisent pour les besoins de leur exploitation, lorsque ces conditions et l'importance de ces ventes permettent de les considérer comme faites à des consommateurs. C'est, sous cette même réserve, que les fournitures faites aux administrations ou établissements publics, aux compagnies de chemins de fer, etc..., peuvent être assimilées à des ventes au détail.

Seules les ventes que l'entreprise réalise pour son compte doivent par ailleurs être envisagées. La taxe n'est donc pas applicable aux gérants de débits de tabac, bien qu'assujettis à l'impôt sur les B.I.C., attendu qu'ils ne peuvent pas être considérés comme vendant pour leur compte les produits des monopoles (37).

D'autre part, le Conseil d'Etat a précisé qu'il convient

(37) Instruction du 31 janvier 1928.

de retenir dans la base de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires tous les éléments du prix de vente et, par conséquent, les droits et contributions, notamment l'impôt sur le chiffre d'affaires qui y sont incorporés (38), la taxe de luxe sur les boissons (39).

En ce qui concerne les maisons à succursales multiples, l'article 14 « in fine » de la loi du 31 juillet 1917 prévoyait que le chiffre d'affaires sur lequel devait s'établir la taxe spéciale était « le chiffre d'affaires global des affaires réalisées par toutes les succursales installées, soit dans la ville du siège principal, soit dans des villes différentes ».

Or, ainsi que nous le verrons plus loin, le taux de la taxe spéciale est progressif. Afin d'éviter l'augmentation progressive de la taxe, certaines entreprises à succursales multiples, généralement des sociétés par actions, ont, en fractionnant leur chiffre d'affaires, créé des filiales auxquelles elles ont confié l'exploitation d'un certain nombre d'établissements.

Pour mettre fin au préjudice que cette pratique causait au Trésor, on a inséré dans la loi du 28 février 1933 (40) une disposition ainsi conçue : « Dans le cas où l'exploitation de certaines succursales est assurée par une ou plusieurs sociétés filiales, la taxe spéciale est établie au nom de la société-mère pour l'ensemble des affaires réalisées par elle et par ses filiales, compte non tenu des ventes en gros de la société-mère aux filiales. »

(38) C. E., 4 février 1927, R. O. n° 5116.

(39) C. E., 9 décembre 1927, D. H., 1928, p. 89. Cf. p. 138.

(40) Art. 37, de la loi du 28 février 1933.

Signalons, par ailleurs, que, pour ne pas paralyser le développement des exportations de denrées et marchandises, le législateur exempté de la taxe sur le chiffre d'affaires les ventes faites, soit en détail, soit en gros, à destination de l'Algérie, des colonies, des pays de protectorat et des pays étrangers.

Cette faveur est également accordée aux sociétés coopératives de consommation, même si ces dernières vendent à des autres que leurs sociétaires, et ceci, quelle que soit l'importance de leur chiffre d'affaires (41).

En ce qui concerne l'établissement de la taxe, les entreprises imposables doivent, spontanément, dans les deux premiers mois de chaque année, produire au contrôleur des contributions du siège de leur direction, la déclaration du chiffre total de leurs affaires pendant l'année précédente, et il s'agit ici toujours de l'année civile alors même que le contribuable serait assujéti à l'impôt cédulaire sur son exercice commercial.

A la différence de l'impôt cédulaire établi sur le chiffre d'affaires, la taxe spéciale frappe au même taux tous les commerces sans distinction qui font le même chiffre d'affaires, ce qui n'est guère équitable, étant donné que les bénéfices varient beaucoup pour un même chiffre d'affaires, selon les commerces.

En outre, le montant de la taxe est établi suivant un tarif progressif à mesure que le chiffre d'affaires s'élève. Cette progressivité n'est pas toujours conforme à la logique car, en fait, le pourcentage des bénéfices

(41) Loi du 31 juillet 1917, art. 15, § 1 et Réponse du Ministre des Finances à la question n° 3855, du 1^{er} avril 1925, posée par M. Ch. DESJARDINS, député.

décroît souvent à mesure que le chiffre d'affaires s'élève.

Le tarif primitif avait été fixé aux taux suivants :

1 p. 1.000 p.	la fraction du C.A. comprise entre 1 et 2 millions.
2	— comprise entre 2 et 10 millions.
3	— comprise entre 10 et 100 millions.
4	— comprise entre 100 et 200 millions.
5	— supérieure à 200 millions.

Une première augmentation fut apportée à ce tarif par la loi du 22 mars 1924 instituant le double décime.

Les tarifs ont ainsi été élevés à 1,20 pour 1.000, 2,40 pour 1.000, 4,80 pour 1.000 et 6 pour 1.000.

La loi du 4 décembre 1925 a majoré de 50 % ces tarifs, de telle sorte que maintenant les taux se trouvent être de 1,80 pour 1.000, 3,60 pour 1.000, 5,40 pour 1.000, 7,20 pour 1.000 et 9 pour 1.000.

Ajoutons enfin que la taxe est majorée de 25 % dans le cas où la déclaration prévue par le texte légal n'a pas été souscrite, et que, en cas de déclaration inexacte, la taxe est doublée sur la portion du chiffre dissimulée, si l'insuffisance constatée est supérieure à 20.000 fr.

TROISIEME PARTIE

LE MOUVEMENT VERS LA SECURITE

Si l'on jette un coup d'œil d'ensemble sur l'évolution de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pendant la période 1917-1933, on constate que le contrôle fiscal se développe suivant une progression continue et croissante.

A cela, il y a deux raisons : d'abord, le passage de l'imposition forfaitaire à la taxation sur la base du bénéfice réel connu par la déclaration du contribuable, et, en second lieu, l'accroissement des impôts dans leur nombre et dans leur taux, leur accroissement qualitatif et quantitatif.

Dans les premiers temps de l'application de l'impôt sur les B.I.C., alors que l'impôt était, dans la majorité des cas, calculé sur une base évaluée forfaitairement, le contrôle se ramenait, le plus souvent, à une vérification du chiffre d'affaires. En adoptant le système de la déclaration obligatoire, le législateur s'est trouvé dans la nécessité de créer des moyens de contrôle capables de corroborer les déclarations des contribuables par le jeu de renseignements recueillis soit auprès du

contribuable lui-même, soit auprès des Administrations, soit auprès des tiers (1).

Ce renforcement du contrôle trouve aussi sa raison d'être dans la fraude qui est elle-même la conséquence de l'accroissement de la fiscalité.

Si nous envisageons, en effet, les charges fiscales qui pèsent sur les commerçants et les industriels, nous sommes frappés, et par le nombre des impôts dont ils sont redevables, et aussi par l'accroissement considérable de l'« intensité » de l'impôt.

Outre l'impôt sur les B.I.C., nous trouvons, en effet, à la charge du contribuable commerçant, l'impôt sur le chiffre d'affaires, dont les taux sont variés et qui paraît d'autant plus lourd qu'il est indépendant du bénéfice réalisé, la patente, la taxe vicinale, la taxe d'apprentissage, la taxe sur les poids et mesures, la contribution pour frais de bourse et chambres de commerce, les diverses taxes assimilées spéciales à certaines industries, les taxes départementales et communales autorisées par la loi du 13 juillet 1926 et, entre autres, la taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession. Ajoutons à cela les impôts dits personnels et, en particulier l'impôt général sur le revenu, et nous aurons un aperçu des charges multiformes qui grèvent le contribuable commerçant ou industriel.

Du point de vue de la quantité d'impôt à payer, il nous suffit de considérer les paliers du taux de l'impôt

(1) Voir à ce sujet Marcel PASQUIER. — Etude sur le contrôle des déclarations en matière d'impôt sur les B.I.C. — Thèse Paris 1931.

sur les B.I.C. Cet impôt qui, en 1917, se trouvait au taux modeste de 4 %, est passé à 8 % en 1920, pour monter à 9,60 % en 1923, et atteindre en 1926 le taux de 15 %.

Cette multiplication quantitative et qualitative de l'impôt poussera tout naturellement le contribuable soit à en rejeter le poids sur le consommateur, soit à dissimuler la réalité de ses facultés contributives. Tâcher de faire retomber sur le contribuable le poids des charges fiscales, est, pour le commerçant, un jeu délicat, car l'incidence de l'impôt est un phénomène complexe, influencé par l'action de l'offre et de la demande. Si, dans les périodes de hausse des prix, les impôts mis à la charge du commerçant peuvent retomber sur le consommateur, par contre, en période de baisse des prix et de surproduction, ces impôts restent les mêmes, mais demeurent aussi plus ou moins à la charge des commerçants.

C'est pourquoi, le contribuable préférera diminuer les parties de ses frais généraux correspondant au compte « Impôts ».

Par un réflexe inévitable, le commerçant qui se trouvera en présence d'une augmentation du taux de l'impôt tentera de réaliser un équilibre de ses dettes envers le Trésor en dissimulant ses bases d'imposition. Pour cela il possède une infinité de moyens. Nous n'avons pas la prétention de présenter ici une énumération des procédés que l'ingéniosité du contribuable a su imaginer pour dérouter le Fisc, néanmoins nous voulons donner un aperçu de l'infinité des moyens employés dans ce but.

Les... erreurs ou les fraudes peuvent d'abord porter sur le chiffre d'affaires. Différents procédés sont employés pour dissimuler une partie des recettes, soit que l'on n'inscrive pas certaines ventes au comptant et que l'on retire de la caisse les recettes correspondantes, soit que dans la vente à crédit, les livraisons faites à certains clients ne soient inscrites que pour une partie de leur valeur, et qu'au moment de la livraison, on ne verse à la caisse que la somme figurant au débit du compte de ce client, le reste étant perçu directement par le chef d'entreprise, soit que l'on omette de mentionner dans les résultats d'une entreprise les bénéfices tirés de la vente de sous-produits, ou que dans une entreprise brochant à la fois sur deux cédulas (comme dans l'industrie agricole, par exemple) on tâche de faire passer pour accessoire ce qui est le but principal de la profession, cela afin de payer l'impôt à la cédula dont le taux est le plus faible, soit que dans les comptabilités en partie simple, on commette de simples erreurs d'addition, que l'on inscrive des reports erronés, des récapitulations inexactes.

De même, du côté des achats, différents procédés sont employés pour obtenir une majoration fictive. On fera passer deux fois une facture au compte « marchandises », ou bien on la portera à la fois au débit du compte « marchandises » et du compte « frais généraux ». On inscrira des marchandises achetées au comptant à des sommes supérieures au prix réellement payé.

On portera au compte « achats » des factures de complaisance adressées par des confrères ; on incor-

porera à un compte d'achats de marchandises des dépenses personnelles, ou des achats de matériel, des dépenses d'entretien d'immeubles.

Le compte « main-d'œuvre » pourra aussi subir des camouflages ou des altérations. On portera en comptabilité pour des sommes plus fortes que celles qui sont effectivement versées les salaires des ouvriers, on forcera les sommes versées aux parents de l'exploitant travaillant avec lui, on inscrira des dépenses de main-d'œuvre fictives en salariant des ouvriers qui n'existent pas.

Quant au compte de frais de fabrication, il pourra aussi être défiguré. Des sommes y seront portées qui feront double emploi avec des sommes déjà inscrites aux frais généraux; des acquisitions de matériel amortissables sur une longue durée y seront portées à tort.

Il en sera de même pour les stocks qui prêteront à des évaluations fantaisistes; on omettra dans l'inventaire des marchandises achetées et portées en achat, mais non reçues le jour de l'inventaire. Et ainsi de suite pour les matières premières, les frais généraux que l'on enflera de dépenses majorées ou fictives, pour les amortissements, etc...

Pour remédier à ces nombreuses possibilités de fraude, il est donc indispensable que les contrôleurs des contributions possèdent des connaissances approfondies sur la technique des diverses entreprises.

Le législateur, d'autre part, préoccupé de faire rendre à l'impôt son maximum, et de réaliser de la « justice fiscale » a concentré ses efforts sur le développement des *moyens de contrôle* mis à la disposition du fisc

d'une part, et sur la *procédure de contrôle*, d'autre part; en outre, pour assurer la sincérité et la sécurité de l'assiette et du recouvrement de l'impôt, il a établi tout un système de *sanctions*, de nature soit fiscale, soit pénale.

Dans les passages qui suivent, nous étudierons chacun de ces trois points.

CHAPITRE I

LES MOYENS DE CONTROLE

Les sources de renseignements capables de renseigner le fisc pour le contrôle de l'impôt sur les B.I.C. peuvent se répartir en trois catégories :

- 1) Le groupe des renseignements tirés des services publics;
- 2) Le groupe des renseignements recueillis directement auprès du contribuable intéressé;
- 3) Le groupe des renseignements émanant des tiers.

SECTION I

Renseignements tirés des services publics

Le contrôleur peut trouver dans les archives du Service des Contributions directes une sorte de « curriculum vitæ » fiscal du contribuable. Il dispose à cet effet des documents tenus pour l'assiette des anciens impôts et taxes assimilées, d'une part, et, d'autre part, des dossiers individuels qui renferment sur chaque contribuable des renseignements relatifs aux impôts sur les revenus.

Ces documents lui fourniront des renseignements d'ordre général qui pourront l'aiguiller sur la nature

et les conditions d'exercice de la profession de chaque commerçant ou industriel.

La base de la contribution mobilière, le revenu net des propriétés bâties, les déclarations des années précédentes, les bulletins de renseignements parvenus au nom d'un contribuable, et même, sous réserve du secret professionnel, les déclarations souscrites par d'autres assujettis, pourront fournir au contrôleur des éléments de comparaison et des renseignements qui lui permettront d'assurer un contrôle efficace de la déclaration souscrite par tel ou tel commerçant soumis à sa vérification.

Une source plus précieuse de renseignements se trouve dans les diverses administrations de l'Etat. Une collaboration, une interpénétration des diverses administrations de l'Etat permet aux différents services publics de réaliser leur maximum de rendement; spécialement, en matière d'impôts, le fisc peut puiser dans les différentes administrations (Douanes, Enregistrement) des indices qui, par recoupement, lui permettront d'éclairer sa religion sur les déclarations du contribuable.

Or, cette collaboration désirable, si elle existe maintenant, a été longue à s'établir.

En ce qui concerne l'impôt sur les B.I.C., la loi du 31 juillet 1917 prescrivait : « Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'Administration des Contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes. »

Ce texte ouvrait un champ très vaste à l'investigation du contrôleur; mais il était imprécis en ce qu'il ne prévoyait pas expressément les services publics mis en cause. D'autre part, les employés de l'Administration se trouvant dans certains cas astreints au secret professionnel, il est arrivé que des services financiers ne pouvaient obtenir communication de pièces dont ils demandaient à prendre connaissance.

Et pourtant, il semblait difficile d'admettre que l'Etat pût en quelque sorte s'opposer à lui-même le secret professionnel, alors surtout que l'intérêt du Trésor était en jeu.

Pour parer à ces difficultés, l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 est venu préciser et élargir ce droit de communication : « En aucun cas, lisons-nous, les administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des Finances, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent. »

Cette latitude donnée au contrôleur ne pourra d'ailleurs pas nuire au contribuable, précise le rapporteur de la loi, puisque les agents du fisc sont eux-mêmes tenus au secret professionnel.

De cette disposition absolument générale, il résulte que le contrôleur des Contributions directes peut demander à toutes les administrations et à tous les ser-

vices concédés ou contrôlés de lui communiquer leurs documents afin qu'il puisse y relever tous renseignements susceptibles d'être utilisés par lui.

Nous nous écarterions du cadre évolutif que nous nous sommes tracé en faisant l'énumération des services auprès desquels le fisc peut trouver des éléments de contrôle; d'ailleurs on trouve dans une circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 20 août 1926 une liste très complète des services publics auprès desquels le fisc peut trouver des renseignements précieux pour le contrôle des déclarations d'impôts.

Citons cependant en premier lieu les documents de l'Enregistrement; parmi les nombreux renseignements que peut fournir cette administration, mentionnons ceux qui sont inclus dans le registre des actes civils publics et dans celui des actes sous seing privé, et qui donneront des indications utiles à l'Administration par les analyses de contrats de mariage, la mention des obligations, remboursements de créances, marchés entre particuliers, des baux, cessions de fonds de commerce, etc...

Le registre des actes judiciaires, celui des actes administratifs, le registre des actes extra-judiciaires, celui des baux, les registres et dossiers concernant la taxe sur le chiffre d'affaires, le sommier des découvertes, celui de surveillance, le sommier et les dossiers des impôts sur les valeurs mobilières, le dossier des assurances autres que maritimes, sont autant de documents que le contrôleur aura intérêt à consulter pour en tirer des éléments d'appréciation qui, rapprochés de la déclaration du contribuable, pourront permettre d'asseoir l'impôt sur des bases véridiques.

La Conservation des Hypothèques fera connaître au contrôleur les baux de plus de dix-huit ans, les quittances ou cessions de loyers ou fermages non échus.

Auprès de l'Administration des Contributions indirectes, il trouvera des renseignements précieux sur les diverses professions soumises à ces droits, tels que les produits des recettes buralistes, des indications sur l'importance et la nature des affaires des établissements de luxe, et surtout le renseignement le plus précieux, le chiffre d'affaires ou la base des taxes diverses qui ont remplacé cette taxe.

Mentionnons encore, comme sources possibles de renseignements, l'Administration des Douanes, les abat-toirs publics, les gares qui renseignent sur les mouvements de marchandises, les services militaires ou civils qui donnent des indications sur les fournitures et les travaux entrepris à leur profit.

Enfin, signalons les greffes des Cours et Tribunaux, qui fournissent des données sur le régime matrimonial du commerçant, la situation des succursales ou agences en France et à l'étranger, les jugements déclaratifs de faillite ou de liquidation judiciaire, les cessions d'établissements, les dommages et intérêts, commissions, remises ou indemnités versées en exécution des jugements, le montant des commissions allouées à des intermédiaires, des renseignements sur le chiffre d'affaires ou le bénéfice de l'entreprise, les bilans d'inventaires, etc...

Ceci nous amène à parler des renseignements recueillis auprès de l'autorité judiciaire.

Pendant un certain temps, il a semblé que le secret

des informations judiciaires s'opposait à ce qu'une administration financière pût avoir connaissance d'aucune pièce des dossiers d'instruction, quelque intérêt qu'elle présentât au point de vue fiscal (2).

Mais bientôt, il apparut que des renseignements recueillis par l'autorité judiciaire seraient susceptibles de mettre le fisc sur la trace de dissimulations de matière imposable, et qu'en conséquence, il y aurait intérêt, tout en sauvegardant la susceptibilité du contribuable, d'accorder au fisc un droit de regard sur les dossiers de l'autorité judiciaire comme elle en possédait déjà un vis-à-vis des autres administrations.

Le Gouvernement demanda que, dans le cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, les agents du Trésor aient le droit de relever dans les pièces de procédure toutes indications utiles pour l'établissement des impôts.

Cette proposition lui paraissait justifiée par les considérations suivantes que nous trouvons dans les rapports parlementaires qui ont précédé le vote de la loi du 31 juillet 1920.

« Tout d'abord, lorsque, par exemple, à l'occasion d'une plainte en spéculation illicite, le parquet est amené à faire saisir des documents de comptabilité se rapportant à des années écoulées, ne doit-on pas admettre que le fisc soit autorisé à s'assurer que la comptabilité saisie par la justice est bien celle qui a été représentée par l'intéressé au moment de l'établissement de l'impôt, et, dans le cas de discordance, peut-

(2) Cf. Rapport DOUMER, 10 juillet 1920, J. O., p. 360.

on priver le Trésor du droit de récupérer les sommes dont il apparaît qu'il a été frustré ? »

Au surplus, la plupart des contribuables acceptant d'acquitter intégralement « l'impôt dont ils sont redevables, la justice la plus élémentaire commande de rechercher les moyens d'imposer la même obligation à ceux qui, par des procédés irréguliers, tentent de se dérober à leur devoir fiscal. A ce point de vue, il est tout indiqué de diriger précisément les recherches sur ceux qui ont déjà éveillé l'attention de la justice. »

La Commission des Finances de la Chambre n'a pas cru devoir admettre une telle mesure qui lui a paru en contradiction absolue avec la règle tutélaire du secret de l'Instruction. Une plainte complètement injustifiée, ayant à sa base une calomnie, ou inspirée par une idée de vengeance, peut mettre un contribuable à la merci d'une perquisition, de la saisie de papiers personnels.

Aussi, la loi du 31 juillet 1920, dans le § 2 de l'article 31 s'est-elle bornée à édicter l'obligation pour l'autorité judiciaire de « donner connaissance à l'Administration des Finances de toute indication qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle, même terminée par un non-lieu. »

Mais, bientôt, on estima que ce texte limitait d'une façon excessive le pouvoir d'investigation des administrations fiscales, et que, dans bien des cas, la con-

frontation des litiges dont les tribunaux sont saisis, litiges portant sur des revenus, créances, valeurs, avec les déclarations fiscales des demandeurs pourraient révéler des fraudes importantes (3).

C'est pour élargir le champ d'investigation du fisc que fut voté l'article 6 de la loi du 4 avril 1926.

Cet article étend le devoir qui n'était autrefois imposé à l'autorité judiciaire qu'au cas d'information ouverte, à toutes les matières, toutes les procédures, devant quelque juridiction que ce soit, même devant la juridiction militaire.

De plus, dans toute instance, même en dehors de toute présomption de fraude, le Ministère public pourra donner communication des dossiers aux Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement. Et quand un jugement, une décision, sera intervenu en matière civile, que ce soit la juridiction des loyers ou celle des juges de paix, en matière administrative, en matière consulaire, prud'homale, commerciale, les dossiers resteront au greffe à la disposition des Administrations pendant quelques jours.

En fait, les renseignements fournis par l'autorité judiciaire en matière d'impôt sur les B.I.C. sont assez rares. Citons pourtant le cas d'un contribuable qui, voulant obtenir une indemnité, est amené à déclarer ses véritables ressources et, en l'espèce, le bénéfice qu'il tire de l'exploitation de son commerce. Cette déclaration faite devant un tribunal, rapprochée de celle qui figure au dossier fiscal de l'intéressé, pourra amener

(3) Rapport CHERON, Sénat, Ann. n° 84, 1926, J. O., p. 72.

la découverte d'une fraude et constituera de ce fait un précieux moyen de contrôle de la déclaration en matière d'impôt sur les B.I.C.

SECTION II

Renseignements recueillis auprès du contribuable

Parmi les moyens de contrôle qui renseignent le plus précisément l'Administration des Contributions directes sur la situation fiscale des contribuables, le meilleur est celui qui vient de la source même; le moyen de contrôle le plus efficace se trouve dans les pièces détenues par le contribuable intéressé lui-même.

Nous assistons, de 1917 à nos jours, à un élargissement continu des pouvoirs d'investigation du contrôleur auprès du contribuable.

L'article 5 de la loi du 31 juillet 1917 permettait au contrôleur de demander aux contribuables imposables d'après leur bénéfice réel « tous renseignements dont il a besoin ».

L'article 9 de cette loi, modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, obligeait les redevables imposables d'après leur chiffre d'affaires, à fournir, à l'appui de leur déclaration, lorsqu'ils y étaient invités, « toutes les justifications nécessaires ».

Sous l'empire de cette législation, seules les personnes et sociétés imposables d'après leur bénéfice sont tenues de produire leur comptabilité. Les autres n'ont à fournir que les livres et documents susceptibles d'éclairer le fisc sur leur chiffre d'affaires; on ne pourra exiger d'elles la production de la partie de leur comp-

tabilité relative soit à leurs bénéfices, soit à leurs frais généraux, soit à leurs créances ou à leurs dettes.

Nous assistons à un premier renforcement des pouvoirs d'investigation des agents du Trésor avec l'article 66 de la loi du 25 juin 1920. Les contribuables passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires, s'ils ne tiennent pas une comptabilité permettant de déterminer le chiffre d'affaires, doivent posséder un registre spécial, sur lequel ils inscriront, jour par jour, toutes les ventes de marchandises ou fournitures de services qu'ils auront réalisées. Ce livre ou la comptabilité susceptible de faire ressortir le chiffre d'affaires, « ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables, notamment les factures d'achats, devront être conservées pendant un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année durant laquelle le livre a été commencé, ou durant laquelle les pièces ont été établies. »

Les personnes imposables sont tenues, sous peine d'amende, de mettre ces éléments de contrôle à la disposition des agents des Contributions directes, quelle que soit l'Administration dont ils relèvent pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Une seconde étape plus importante dans le développement du pouvoir d'investigation du fisc est marquée par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

Ce texte crée au profit des agents du Trésor et de ceux des Contributions directes en particulier, un droit de communication beaucoup plus général que celui des lois de 1917 et juin 1920. « Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôts et la recherche des

omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an, est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce, ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et dépenses.

Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé par l'article 11 du Code de Commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906. »

Pour l'étude de la portée du droit de communication établi par l'article 32, il convient de faire une distinction entre la période antérieure à 1927, et celle qui vient après cette date, période d'application du nouveau mode de constatation de la matière imposable.

Dans les années antérieures à 1927, l'article 32 ne trouvait d'application que pour les contribuables taxés d'après leur chiffre d'affaires, à l'exception toutefois des commerçants et industriels bénéficiant du forfait pour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires et que l'article 5 de la loi du 16 avril 1924, modifiant le régime fiscal du petit commerce et de la petite industrie, dispense des obligations prévues à l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

Pour les commerçants non soumis au forfait pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, certains auteurs ont

soutenu que le texte de l'article 32 contenait une limitation. En effet, disent-ils, si le contrôleur fait état à l'égard de ces contribuables des renseignements qu'il peut découvrir dans leurs livres, concernant le bénéfice réel, la faculté qui leur était donnée d'être taxés d'après leur chiffre d'affaires devient illusoire puisque le contrôleur ayant le droit de choisir un coefficient supérieur au coefficient légal, quand il est à même d'en démontrer le bien fondé, n'aurait qu'à rechercher dans les livres quel est le bénéfice réel pour fixer ensuite le coefficient.

L'Administration ne partage pas cet avis, et dans un grand nombre de réponses, le Ministre des Finances a fait connaître que la circonstance que les commerçants ont été cotisés à l'impôt sur les B.I.C. d'après un bénéfice évalué par l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires, ne faisait pas obstacle à l'exercice du droit de communication (4).

Le Conseil d'Etat lui-même, dans un arrêt du 15 juin 1928 (5) a donné confirmation de cette thèse, qui avait pour résultat de transformer en une imposition d'après le bénéfice réel le régime institué par la loi.

Mais, cette jurisprudence et la thèse de l'Administration ont été partiellement infirmées par les dispositions de l'article 9 de la loi du 16 avril 1930. Ce texte déclare formellement que « les commerçants et indus-

(4) Voir réponses du Ministre des Finances à : M. CARRERE, sénateur. *J. O.*, Doc. Parl. Sénat 25 mars 1925, question n° 6739, p. 358. M. HAUDOS, député. *J. O.*, Doc. Parl. Ch. 10 mars, 1923, question n° 16.674, p. 1117. M. BERGER, député. *J. O.*, Doc. Parl. Ch., 3 mai 1929, question n° 3121, p. 1616 et 1617.

(5) C. E. Requête n° 88.550. — R. O. n° 5.234.

triels qui, par application de l'article 10 de la loi du 31 juillet 1917, ont été soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux d'après un bénéfice obtenu par application d'un coefficient à leur chiffre d'affaires exactement déclaré, ne peuvent, en aucun cas, faire l'objet ultérieurement d'une imposition supplémentaire basée sur ce que leur bénéfice réel aurait été supérieur au bénéfice déterminé par l'application du coefficient forfaitaire admis par le contrôleur.

Sous le régime institué par la loi du 4 avril 1926, les commerçants qui sont, soit obligatoirement, soit facultativement imposés d'après le chiffre de leur bénéfice réel tel qu'il résulte de leur comptabilité, sont tenus de représenter, à toute réquisition du contrôleur tous documents comptables de nature à justifier la sincérité de leur déclaration.

Par conséquent, pour cette catégorie de contribuables, le contrôleur n'aura pas besoin d'user des dispositions de l'article 32.

Mais comment en sera-t-il pour les contribuables qui rentrent dans l'une des catégories de bénéfices ne dépassant pas 50.000 francs. En principe, ces contribuables, dans un but de simplification, ne sont pas tenus de fournir de justifications à l'appui de leur déclaration. Est-ce à dire que l'article 32 doit rester lettre morte à leur égard ?

Certains auteurs l'ont soutenu (6).

(6) ALLIX et LECERCLE.

Mais l'Administration a adopté un point de vue contraire. A son sens, l'article 12 de la loi du 4 avril 1926 ne doit pas être considéré comme abrogeant l'exercice du droit de communication de l'article 32 vis-à-vis du contribuable en cause. Nous trouvons l'expression de ce point de vue dans de nombreuses réponses ministérielles (7).

L'Instruction générale du 31 janvier 1928 confirme cette manière de voir à plusieurs reprises.

L'article 56 porte : « Le contrôleur vérifie les déclarations. Les contribuables qui se sont rangés dans l'une des catégories de bénéfices n'excédant pas 50.000 francs ne sont pas tenus, en principe, de fournir des justifications à l'appui de leur déclaration. Réserve faite de l'exercice du droit de communication qu'il tient de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, l'agent vérificateur n'a donc à sa disposition que les éléments de contrôle qu'il a pu recueillir extérieurement. »

Dans l'article 404, nous lisons : « Pratiquement, le droit de communication prévu par cet article (art. 32) ne sera utilisé qu'à l'égard des commerçants qui, faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs et n'étant pas placés sous le régime du forfait pour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires, prétendraient se

(7) Réponses du Ministre des Finances à :

M. GRINDA, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 28 avril 1927, n° 11041, page 1308.

M. BOULLY, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 28 avril 1927, n° 11376, page 1310.

M. DE MENTHON, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 27 avril 1928, n° 15.035, page 1761.

M. LARGIER, député, *J. O.*, Ch. Doc. Parl., 3 mai 1929, n° 3073, page 1616.

ranger dans une catégorie de bénéfices manifestement inférieure à celle de leurs bénéfices apparents, ou accuseraient des résultats déficitaires sans fournir de justifications. »

En pratique, il convient de noter que les contrôleurs font très rarement usage du droit de communication pour les contribuables en cause. Ils se bornent le plus souvent au contrôle tiré des éléments recueillis extérieurement (signes apparents de la prospérité de l'entreprise, importance du C. A.).

SECTION III

Renseignements recueillis auprès des tiers

Le contrôleur qui exerce les droits que lui confère l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 a-t-il le droit d'utiliser les renseignements que lui fournit la comptabilité d'un contribuable pour contrôler les impôts d'un tiers ?

Pendant un certain temps, en présence de l'imprécision des dispositions législatives relatives à l'exercice du droit de communication, ce droit ne fut pas contesté aux agents de l'Administration.

Nous trouvons de nombreuses réponses ministérielles qui précisent que les agents du fisc peuvent prendre, sans le consentement des contribuables intéressés, tous renseignements relatifs à d'autres contribuables (8);

(8) Réponse du Ministre des Finances à la question N° 7850 de M. TAPONIER, député, *J. O. Ch. Doc. Parl.*, 20 avril 1921, p. 1782.

les contrôleurs peuvent, notamment, exiger des banques la communication des comptes de dépôts (9).

Sans doute, pourra-t-on objecter que le secret professionnel se trouve ainsi violé. Mais le Ministre des Finances a fait la déclaration suivante : « Les dispositions légales relatives à l'observation du secret professionnel ne font pas obstacle à ce que, pour la vérification des déclarations de certains contribuables, les agents des services financiers utilisent les renseignements fournis par la comptabilité d'autres contribuables. » Une circulaire du 27 février 1923 (10) prévoyait même expressément comme moyen de vérification du chiffre d'affaires le rapprochement des indications relevées dans la comptabilité d'un fournisseur et dans celle d'un client.

En fait, donc, l'Administration se reconnaît le droit de recueillir dans une comptabilité tous renseignements utiles pour le contrôle de la déclaration de tierces personnes et d'effectuer des recoupements entre la comptabilité d'un commerçant et celle de ses clients ou fournisseurs.

La loi elle-même a d'ailleurs prévu le cas où les contribuables devraient faire dans leurs livres des inscriptions destinées uniquement à renseigner le fisc sur les affaires d'autres industriels ou commerçants.

La loi du 25 juin 1920 prévoit, en effet, que les contribuables, quand les ventes qu'ils effectuent dépassent 500 francs, sont tenus d'inscrire dans leurs livres outre le montant du prix, le nom et l'adresse du client.

(9) Réponse à M. FLEURY-RAVARIN, député, *J. O. Ch. Doct. Parl.*,

(9) Réponse à M. FLEURY-RAVARIN, député, *J. O., Ch. Doc. Parl.*,

(10) Circulaire N° 1373.

Certains auteurs ont estimé, que, dans l'état actuel de la législation fiscale, si le droit de communication permet de contrôler tous les impôts basés sur une déclaration, il ne permet pas de relever des infractions à la charge d'un contribuable, notamment dans les banques. Pour appuyer leur thèse, ils ont dit qu'en matière d'enregistrement où le droit de communication de l'article 32 avait la même portée, il a fallu un texte formel pour autoriser les agents de l'Enregistrement à user des renseignements recueillis dans les établissements de crédit pour le contrôle d'impôts dûs par leurs clients. (Loi du 4 avril 1926, article 32.)

Ils en ont déduit par *a contrario* que, faute d'un texte analogue, les agents des contributions directes ne jouissaient pas de ce droit.

Il convient de distinguer. Sans doute, les agents de l'Enregistrement possèdent, en vertu de l'article 32 de la loi du 4 avril 1926, des pouvoirs d'investigation et de recherche très étendus, mais les agents des Contributions directes, usant du droit de communication qu'ils tiennent de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 ne peuvent pas demander à leurs collègues de l'Enregistrement de leur communiquer les renseignements recueillis par eux sans qu'on doive considérer ces derniers comme commettant une sorte de détournement de pouvoir en sortant des limites régulières de leur droit d'investigation. »

Nous ne le pensons pas, et nous trouvons dans la circulaire n° 2835 des précisions sur les devoirs des fonctionnaires à cet égard : « Lorsque le droit d'investigation de l'Enregistrement n'est pas limité

à des impôts déterminés, lisons-nous, il est susceptible d'être exercé sans limitation, pour les besoins d'autres services. Les agents compétents sont donc fondés à rechercher, dans les documents dont ils peuvent demander la communication, la trace des infractions fiscales, quelles qu'elles soient, commises non seulement par le commerçant chez lequel le droit de communication est exercé, mais aussi par tous les autres redevables.

Par contre, lorsque les renseignements demandés ne peuvent pas être fournis au moyen de l'exercice du droit de communication prévu par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, les agents de l'Enregistrement ne peuvent communiquer aux autres services, et, à titre strictement confidentiel, que les renseignements contenus dans les bureaux. C'est ainsi, notamment, que les agents de l'Enregistrement n'ont pas qualité pour se procurer chez les notaires et autres dépositaires publics, les copies d'actes qui pourraient être utiles à un autre service du Ministère des Finances. »

En fait, si l'Administration utilise très fréquemment les renseignements recueillis dans la comptabilité d'un commerçant ou d'un industriel pour le contrôle de la déclaration d'un autre redevable, le droit de communication dans les banques n'est pas exercé.

En effet, un contrôleur qui exigerait de toutes les banques la communication de leurs comptes *Clients*, noterait tous les renseignements qui s'y trouvent, ferait preuve d'une fiscalité maladroite; un certain

doigté des agents du fisc, une « diplomatie fiscale » leur indique jusqu'à quelle limite leur droit d'investigation ne comporte pas le caractère d'une véritable perquisition.

CHAPITRE II

LA PROCEDURE DE RECTIFICATION DES DECLARATIONS

Dans l'évolution de la procédure de rectification des déclarations, nous pouvons distinguer deux périodes, l'une qui s'étend de 1917 à 1926, l'autre qui part de cette date.

Sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, la procédure d'assiette de l'impôt sur les B.I.C. incombait exclusivement au contrôleur des Contributions directes. Deux personnes seulement se trouvaient en présence, le contrôleur et le contribuable.

Lorsque, à la suite de l'évaluation qui avait été faite du bénéfice imposable, il y avait désaccord entre le contrôleur et le contribuable, le contrôleur, après avoir entendu les observations des intéressés, fixait seul et en pleine liberté les bénéfices imposables. C'était, ultérieurement, à la juridiction contentieuse, sur réclamation présentée après la publication du rôle, qu'il appartenait d'apprécier le bien-fondé de l'imposition.

La loi du 4 avril 1926 a substitué à cette procédure un système nouveau caractérisé par l'interven-

tion possible avant l'établissement du rôle, c'est-à-dire antérieurement à la phase contentieuse, d'une commission composée en majeure partie de commerçants.

Dans l'intention du législateur, cet organe consultatif devait constituer à la fois une garantie pour le Trésor et pour les redevables.

LES COMMISSIONS CONSULTATIVES

Lors donc, qu'à la suite de l'évaluation qu'il a faite du bénéfice imposable (au moyen des signes extérieurs pour les commerçants ne déclarant que l'ordre de grandeur de leur bénéfice, et par la vérification de leur comptabilité pour ceux dont le bénéfice ressort de livres comptables réguliers), le contrôleur entend rectifier la déclaration, il fait au préalable connaître au contribuable la rectification qu'il envisage et lui en indique les motifs. En même temps, il invite l'intéressé à lui faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de vingt jours. Cette lettre est envoyée sous pli recommandé; le contrôleur garde ainsi la preuve que la procédure de rectification a été régulièrement suivie.

Si le contribuable accepte la rectification projetée, soit verbalement, soit par écrit, soit tacitement en ne répondant pas à l'avis qui lui a été adressé, le contrôleur fixe, en conformité, la base de l'imposition.

Lorsque le contribuable entend discuter le bien-fondé de la rectification qui lui a été notifiée, il adresse ses observations dans le délai de vingt jours

prévu par le texte légal. Le contrôleur examine ces observations. Si elles lui paraissent justifiées, il modifie en conséquence son projet de taxation et arrête le chiffre du bénéfice imposable.

S'il subsiste un désaccord entre le contribuable et l'agent de l'Administration, ce désaccord peut être soumis à l'appréciation de la Commission consultative de contribuables créée par la loi du 4 avril 1926.

Nous n'avons point l'intention d'étudier ni la composition ni le fonctionnement de la commission consultative. Nous nous bornerons à en noter les caractères principaux.

Le texte légal se borne à qualifier cette commission de *consultative*. Elle a, de plus, un caractère « extra-administratif », puisqu'elle est composée uniquement de représentants des contribuables et que le seul fonctionnaire qui assiste aux délibérations n'y devient que voix consultative.

Son caractère « non juridictionnel » bien que moins évident, n'en existe pas moins. La Commission ne juge pas, elle formule un simple avis, mais cependant, elle établit une présomption qui ne pourra être détruite que par la preuve contraire, preuve écrite, c'est-à-dire par la comptabilité.

Elle n'est pas un organe d'arbitrage, en ce sens qu'elle rend des avis, mais non des sentences.

Enfin, elle n'est pas un organe de défense des contribuables. Elle a pour but, au contraire, d'éclairer l'Administration par l'avis de personnes qualifiées et compétentes, et d'éviter aussi bien l'excès de fiscalité que la dissimulation des contribuables.

L'initiative de l'appel à la Commission consultative est facultative, et d'autre part, elle appartient aussi bien au contribuable qu'au contrôleur.

Par conséquent, dans le cas de désaccord entre le contribuable et le contrôleur, deux cas sont à envisager.

1° Le contribuable a demandé le recours à la Commission ou le contrôleur l'estime utile. La Commission est saisie du litige.

2° Le contrôleur ne juge pas utile de provoquer l'avis de la Commission, et le contribuable n'a pas non plus demandé que l'affaire lui soit soumise, au cas où le désaccord persisterait. Dans ce cas, l'Administration avise le contribuable par lettre recommandée qu'un désaccord subsiste entre eux sur tel ou tel point, et l'invite à lui faire connaître, sous un délai de dix jours, s'il désire que le différend soit soumis à la Commission, le défaut de réponse impliquant la renonciation du contribuable à son intervention.

La Commission n'étant pas un organe de taxation doit se borner à formuler un avis d'après les renseignements particuliers que peut lui fournir l'Administration et les connaissances générales des méthodes et habitudes commerciales que possèdent ses membres. Elle n'a pas à se substituer au contrôleur ni à l'expert pour examiner elle-même en détail la comptabilité. En fait, elle jugera sur le rapport rédigé par le contrôleur en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier un redressement, ou d'après le procès-verbal de vérification de comptabilité, et

après avoir entendu les intéressés qui auraient demandé à présenter des observations orales.

Les avis de la Commission sont notifiés par le contrôleur de la circonscription dont dépend le contribuable; le contrôleur fait connaître de même à l'intéressé la base d'après laquelle il se propose d'établir l'imposition.

Si la taxation retenue par le contrôleur est conforme à l'appréciation de la Commission, la charge de la preuve incombe alors exclusivement au contribuable dans le cas de réclamation devant la juridiction contentieuse.

Lorsque la taxation excédera l'appréciation de la Commission, la charge de la preuve retombe alors sur l'Administration, pour la partie des bénéfices excédant cette appréciation.

En somme, l'avis de la Commission ne fait que créer une présomption. C'est uniquement par un renversement de la preuve que se trouve sanctionné cet avis, qui est présumé exact tant que le contrôleur ou le contribuable n'apportent pas la preuve contraire.

La création des Commissions consultatives a été appréciée de manières très différentes.

Certains, comme M. CHÉRON, y ont vu un remède infaillible contre la fraude fiscale.

D'autres, plus sceptiques, y ont vu un organisme de fonctionnement délicat, capable de froisser la susceptibilité du contribuable; si ce dernier consent déjà avec bien de la peine à montrer ses livres de comptabilité aux agents du fisc, n'y a-t-il pas pour

lui une répugnance plus grande à faire connaître à des collègues assemblés en Commission consultative le secret de ses affaires.

Quoi qu'il en soit, on peut dire que l'institution des Commissions consultatives, bien qu'elle ait pu, dans les débuts, paraître diminuer les pouvoirs de l'Administration, a effectivement renforcé l'efficacité du contrôle.

Auparavant, le contrôleur intervenait seul et jouissait d'un pouvoir d'appréciation étendu, mais il était aisé de l'induire en erreur. L'intervention d'un organisme constitué dans ses 4/5^e par des commerçants habitués aux affaires, paraît être un élément compensateur du fisc à l'égard du contribuable, qui, de la sorte, ne sera pas taxé excessivement, et un instrument capable d'éclairer le fisc sur la sincérité des justifications fournies.

Néanmoins, en pratique, les Commissions ne jouent pas le rôle que l'on attendait d'elles.

D'abord, certains agents des Contributions directes hésitent trop souvent à recourir à leur intervention : les différences entre le nombre d'affaires qui leur sont soumises par des contrôles de même importance en est la preuve non équivoque.

En outre, ces organismes avaient été institués principalement dans le but de déterminer la catégorie dans laquelle devaient être classés les bénéfices inférieurs à 50.000 francs, lorsque les déclarations n'étaient appuyées d'aucune pièce comptable et que leur évaluation devait être faite au moyen des signes extérieurs.

En fait, on constate rarement leur intervention dans ce cas, et les Commissions sont le plus souvent appelées à examiner les différends qui surviennent entre les commerçants et l'Administration à la suite de vérifications de comptabilité, que la comptabilité ait été rejetée comme irrégulière, ou que les parties restent en désaccord sur l'évaluation des frais calculés forfaitairement ou sur des usages commerciaux (amortissements, provisions).

Sans doute, les Commissions, par leur composition, sont compétentes pour juger de tels problèmes, mais elles ont ainsi dévié du rôle que l'intention du législateur leur avait assigné, en devenant, d'organes d'évaluation, des manières d'organes de répression des fraudes découvertes lors de l'examen des comptabilités.

CHAPITRE III

Les pénalités

La fraude fiscale, au sens large du mot, embrasse tous les gestes matériels, toutes les opérations comptables, tous les actes juridiques, toutes les manœuvres et combinaisons auxquels ont recours les contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et contributions.

La fraude fiscale peut revêtir diverses formes relativement faciles à déterminer.

Le contribuable peut s'abstenir de faire une déclaration quand il y est tenu, dans l'espoir que le fisc omettra de le taxer ou de l'imposer ou le fera dans des conditions moins onéreuses que s'il s'était conformé strictement à la loi.

Le redevable peut, tout en souscrivant sa déclaration, y insérer des indications inexactes pour baser la perception; il évalue insuffisamment certains biens, il omet de déclarer certains revenus, il dissimule une partie de ses recettes. S'il est plus audacieux, il simule des actes, il déguise une convention sous une dénomination inexacte.

La crainte des évasions fiscales a conduit le législateur à édicter de sévères pénalités pour assurer le respect de ses prescriptions.

Deux séries de pénalités ont été prévues, les unes ont un caractère fiscal, les autres ont un caractère correctionnel.

Il convient de souligner la grande différence qui sépare ces deux sortes de pénalités.

Les pénalités de nature fiscale sanctionnent des contraventions commises par les contribuables aux lois d'ordre fiscal. « Ces sanctions, lisons-nous dans un rapport fait au Sénat en 1920 (1) n'ont qu'un caractère fiscal; il s'agit de pénalités qui peuvent être l'objet de remises gracieuses de la part du Ministre des Finances et qui sont encourues, comme la généralité des pénalités fiscales, par le seul fait de la contravention à la loi, sans que l'intention frauduleuse ou la mauvaise foi soient nécessaires. »

Comme conséquence de ce fait que ces pénalités n'ont pas le caractère de sanctions pénales, elles sont susceptibles d'être réduites pour charges de famille, comme le principal de l'impôt.

En outre, elles grèvent le patrimoine du contribuable et sont, par suite, applicables aux héritiers alors même que leur auteur n'aurait pas été, de son vivant, personnellement frappé de la pénalité.

Les pénalités de nature correctionnelle ne sont applicables que lorsque se trouvent réunis tous les éléments constitutifs d'un délit. Ces pénalités, qui peuvent se cumuler avec les pénalités fiscales, nécessitent un jugement de condamnation; ayant un caractère correctionnel, elles ne sont pas applicables aux

(1) Rapport de M. DELIGNE, J. O. Sénat Doc. Parl., 2 juin 1920, p. 886.

héritiers du délinquant, qui ne peuvent les supporter pécuniairement que si elles ont été prononcées du vivant de leur auteur.

Il y a peu de temps que les lois ont essayé de réprimer correctionnellement les fraudes fiscales. C'est la difficulté d'atteindre la fraude qui a amené une répression énergique et le recours à une punition dont les décisions entraînent, pour ceux qui en sont frappés, une certaine déconsidération, car les lois ont cherché bien plus à atteindre les contribuables dans leur honneur que dans leur fortune; ce qui le démontre, c'est qu'en général les peines prononcées par les Tribunaux correctionnels sont, pour une première infraction, des amendes, lesquelles, si on avait vu en elles uniquement des réparations civiles, auraient pu être aussi bien prononcées par les tribunaux civils ou administratifs.

La note générale de l'évolution des pénalités en ce qui concerne la cédule des B.I.C. est dans un renforcement croissant de ces pénalités, dans leur nombre et dans leur sévérité.

SECTION I

Pénalités de nature fiscale

En ce qui concerne les pénalités de nature fiscale, nous nous bornerons à les énumérer dans leur ordre chronologique.

1° Tout d'abord, aux termes de l'article 9, § 1^{er}, de la loi du 31 juillet 1917, les personnes ou sociétés

autres que celles obligatoirement imposées sur leur bénéfice réel, dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 50.000 francs, doivent spontanément et obligatoirement faire parvenir au contrôleur des Contributions directes, avant le 1^{er} mars de chaque année, la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année antérieure, civile ou commerciale. Si elles n'accomplissent pas cette formalité, l'impôt est majoré de 10 %.

2° Les contribuables qui, sur l'invitation du contrôleur, négligent ou refusent de donner leur chiffre d'affaires dans un délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis qui leur est adressé, voient leur impôt majoré de moitié, aux termes de l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, § 2, modifié par la loi du 25 juin 1920, article 3.

3° Dans le cas où un contribuable a formulé par écrit des assertions inexactes touchant le résumé de son compte de profits et pertes, ou les justifications qui lui ont été demandées au sujet du chiffre de son bénéfice net, ou le montant de son chiffre d'affaires, ou la fixation du coefficient servant au calcul du bénéfice imposable, il supporte une majoration de droits égale à l'impôt afférent à la portion du bénéfice imposable que les renseignements inexactement fournis avaient pour but de soustraire à la taxation.

La majoration n'est toutefois applicable que si cette fraction du bénéfice net est supérieure au dixième du bénéfice total ou à la somme de 20.000 francs.

Les inexactitudes de nature à motiver un rehaus-

sement de droits ne doivent s'entendre, au surplus, que de celles qui autorisent à suspecter la sincérité du contribuable. Les erreurs dues à une insuffisante compréhension des dispositions légales et surtout les interprétations soutenues contrairement à la doctrine administrative ne suffisent pas à entraîner valablement l'application de la pénalité (2).

4° Les contribuables redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires qui n'auront pas souscrit la déclaration prescrite ou qui auront souscrit une déclaration inexacte subiront également une majoration de 50 % de la taxe dont ils sont redevables.

Les pénalités ainsi énumérées sont les pénalités en principal; mais elles s'élèvent effectivement à un chiffre supérieur; l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 a, en effet, aggravé de 25 % toutes les pénalités qui précèdent par une disposition ainsi conçue :

« Il est ajouté deux décimes et demi au principal de toutes les pénalités fiscales, y compris celles prononcées par la présente loi, qu'elles soient ou non déjà assujetties aux décimes par les lois en vigueur. »

Quant au double décime de l'article 3 de la loi du 22 mars 1924, il ne s'ajoute pas à ces décimes, en ce sens qu'il ne porte pas sur le montant des droits simples et en principal; mais il n'en constitue pas moins une aggravation indirecte de la pénalité, du fait qu'il augmente le montant de l'impôt sur lequel est calculée la dite pénalité.

La loi du 30 juin 1923, que nous avons étudiée plus haut, contient des dispositions spéciales concernant

(2) Instruction du 30 mars 1918, art. 45.

la cession ou la cessation totale ou partielle de l'entreprise en cours d'année, prévoyant pour ce cas la taxation immédiate à la cédule des B.I.C.; Ce même texte prévoit dans son article 12, § 7, une majoration d'impôt de 50 % pour les contribuables qui, cédant ou cessant totalement ou partiellement leur entreprise en cours d'année, ne communiquent pas dans le délai de dix jours à dater de la cession ou de la cessation des renseignements nécessaires à l'établissement de l'impôt sur les B.I.C. ou qui, s'étant abstenus de fournir les justifications qu'on leur demandait, sont imposés d'office.

La loi du 4 avril 1926, modifiant la procédure de détermination de la matière imposable à la cédule des B.I.C., et établissant le principe de la déclaration obligatoire pour tous du bénéfice réel, a modifié également le système des pénalités.

L'article 9 de cette loi, modifiant l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917, déclare que les contribuables (particuliers ou sociétés qui n'ont pas produit leur déclaration dans les délais prescrits, sont imposés d'office et ne peuvent obtenir de réduction par voie de réclamation, après la mise en recouvrement du rôle, qu'à condition d'apporter la preuve du chiffre exact de leur bénéfice. En outre, leur cotisation est majorée de 25 %.

Ces sanctions sont applicables à toutes les personnes ou sociétés qui, ayant réalisé un bénéfice supérieur à 50.000 francs n'ont pas fourni leur déclaration soit avant le 1^{er} mars, soit avant le 1^{er} avril, selon la date de clôture de leur exercice commercial.

Pour ce qui concerne les contribuables dont le bénéfice n'excède pas 50.000 francs, les mêmes sanctions trouvent leur application dans tous les cas où la déclaration, ne faisant qu'indiquer la catégorie dans laquelle rentrent les bénéfices, n'a pas été produite avant le 1^{er} mars. Mais, si la déclaration, mentionnant le bénéfice réel, a été faite dans le courant du mois de mars, et, à la condition que l'exercice commercial ait pris fin au mois de décembre, les sanctions ne sont encourues que dans le cas où le contribuable invité à communiquer sa comptabilité à l'appui de sa déclaration, n'a pas déféré à cette invitation.

Dans ce cas, en effet, l'intéressé se trouvant replacé dans la situation des contribuables n'ayant fourni que l'indication de la catégorie de leurs bénéfices, il est bien avéré que sa déclaration a été abusivement retardée.

Toutefois, le non-renouvellement de la déclaration, tant que les bénéfices ne changent pas de catégorie, n'entraîne pas de majoration (3).

En ce qui concerne les sanctions infligées au contribuable qui fournit des renseignements inexacts à l'appui de son bénéfice réel, la loi du 4 avril 1926 reproduit les dispositions de l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917, paragraphe I, portant que l'impôt sera doublé sur la portion des bénéfices dissimulés, si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième ou si elle excède 20.000 francs.

Signalons encore que cette même loi prescrit que, contrairement à ce qui était décidé auparavant, les

(3) Instruction du 31 janvier 1928, art. 68.

majorations de droits applicables pour défaut ou insuffisance de déclaration ne supportent pas les décimes institués par l'article 10, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 juin 1920.

Notons, pour terminer, qu'à trois reprises le législateur a marqué sa bienveillance à l'égard des contribuables frappés de pénalités fiscales.

1° Aux termes de l'article 51 de la loi du 22 mars 1924, aucune poursuite ne doit être exercée, aucune amende fiscale ne doit être répétée contre les redevables qui, ayant, avant la promulgation de la dite loi, omis de souscrire des déclarations d'impôts, ou souscrit des déclarations insuffisantes, auront spontanément dans les six mois de cette promulgation, réparé leurs omissions ou rectifié leurs déclarations antérieures;

2° L'article 15 de la loi du 4 avril 1926 a ajouté aux amnisties antérieures une amnistie nouvelle en vue d'inciter les contribuables à produire à l'avenir des déclarations sincères : amnistie est accordée à tout contribuable qui aurait fait, en infraction des lois fiscales antérieures, une déclaration insuffisante, ou qui aurait retardé ou omis sa déclaration, pourvu que dans les trois mois qui suivent la promulgation de la loi précitée :

a) Il fasse toutes déclarations rectificatives;

b) Il s'engage à payer à des dates fixes, échelonnées par trimestre jusqu'à la fin de 1927, le principal des taxes dues, sans que le rappel puisse s'étendre au delà des cinq dernières années.

Si l'engagement n'était pas tenu, le contribuable perdrait tout droit à l'amnistie, et il lui serait appliqué, par voie d'imposition supplémentaire, les majorations pour défaut ou insuffisance de déclaration dont il a été exonéré (4);

3° L'article 79 de la loi de budget du 31 mai 1933 contient également une mesure d'amnistie fiscale applicable à ceux qui, ayant fait des omissions ou déclaré des sommes insuffisantes en matière d'impôt sur les revenus, auront préalablement à l'ouverture de toute procédure administrative ou judiciaire, réparé spontanément ces omissions ou insuffisances avant le 1^{er} juillet 1933.

SECTION II

Pénalités de nature correctionnelle

La nécessité qu'imposent les événements de développer dans des proportions sans cesse accrues les ressources du Trésor a rendu également indispensable de punir les fraudes commises à son détriment par des peines de plus en plus sévères. « Celui qui se soustrait *frauduleusement* à l'impôt commet un acte malhonnête vis-à-vis de ses concitoyens qui respectent la loi, car il oblige à leur demander plus qu'ils ne devraient réellement; il est malhonnête vis-à-vis de la collectivité, car le devoir de chacun est de con-

(4) Circulaire de la Direction Générale du 25 septembre 1926.

tribuer dans la mesure de ses moyens aux charges communes (5). »

Un certain nombre de sanctions de nature correctionnelle avaient été prises dans le but de transformer en délits certaines contraventions aux lois sur l'Enregistrement et les Contributions directes (6).

Ce n'est toutefois que dans la loi du 25 juin 1920 que nous trouvons un système de répression des fraudes fiscales ayant une portée générale.

L'article 112 de cette loi établit contre les contribuables qui se seront soustraits *frauduleusement* au paiement des impôts établis par les lois au profit du Trésor public :

1° Une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor.

2° En cas de récidive, dans un délai de cinq ans, en outre de l'amende, une peine de un à cinq ans de prison et la privation pendant cinq ans au moins et dix ans au plus des droits civiques énumérés par l'article 47 du Code pénal.

(5) Exposé des motifs de la loi du 25 juin 1920, p. 30.

(6) Loi du 19 mars 1914, art. 38, attribuant aux tribunaux correctionnels la connaissance des infractions commises par les banquiers qui omettent de retenir la taxe de 6 % sur les coupons des valeurs mobilières étrangères non abonnées qu'ils payent, et punit d'un emprisonnement pouvant aller jusqu'à 2 ans, en cas de récidive, les contrevenants n'ayant pas d'établissements en France. Loi du 1^{er} juillet 1916, art. 20, prononçant une peine d'emprisonnement de 3 mois à 2 ans contre ceux qui, par des manœuvres frauduleuses, auront dissimulé ou tenté de dissimuler leurs bénéfices, en matière de taxe sur les bénéfices de guerre.

Loi du 18 avril 1918 relative à la répression des fraudes fiscales, prévoyant l'application des peines de l'article 366 du Code Pénal contre ceux qui auront formulé de fausses affirmations de sincérité dans des déclarations de succession, etc.

Il est à noter que ces dernières peines particulièrement rigoureuses ne doivent frapper que ceux qui se sont soustraits à l'impôt par des moyens frauduleux (tels que fausse comptabilité, etc...). La peine de prison et la privation des droits civiques ne peuvent être encourues qu'au cas de récidive.

L'article 112 porte, en outre, que le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5.000 francs.

De plus, les dispositions des six derniers alinéas de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905 sur la répression des fraudes dans les ventes de marchandises et des falsifications des denrées alimentaires et des produits agricoles seront applicables.

L'article 463 du Code pénal pourra être appliqué. Les poursuites seront engagées à la requête de l'Administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté.

La loi du 22 mars 1924 a, dans son article 52, aggravé considérablement les pénalités de caractère correctionnel, en ce sens que désormais ce ne sera plus seulement celui qui aura tenté de se soustraire à l'impôt par des moyens frauduleux qui sera soumis aux pénalités, mais encore celui :

1° Qui aura omis de faire sa déclaration dans les délais légaux;

2° Qui aura fait une déclaration dont l'insuffisance sera supérieure de un dixième au montant du revenu réel.

La pénalité sera une amende de 1.000 à 5.000 francs. Dans le texte primitif du projet, il était prévu :

1° Une pénalité de six jours à six mois de prison et la privation des droits civiques dans les deux cas indiqués ci-dessus, et :

2° En cas de récidive dans un délai de cinq ans, la peine d'emprisonnement qui serait d'un an à cinq ans, et la privation pour le délinquant, en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code pénal.

Le Sénat a fait disparaître des deux dernières dispositions estimant que la peine de prison ne sanctionnerait plus seulement des manœuvres frauduleuses, mais aussi des omissions de déclarations, des inexactitudes qui ne seraient pas toujours le résultat de la mauvaise foi absolue. L'amende seule reste donc dans tous les cas la sanction de l'omission ou de la déclaration insuffisante ou frauduleuse, sous réserve de poursuites correctionnelles, s'il y a lieu.

L'application de l'article 52 est soumise à une procédure spéciale. Les poursuites correctionnelles prévues par l'article 52 ne peuvent être engagées *de plano* sur la simple constatation par l'Administration, de l'omission ou de l'insuffisance de déclaration. L'appel à l'intervention du tribunal répressif ne peut se produire qu'après une procédure préparatoire dont les résultats doivent permettre de se ren-

dre compte si le contribuable a ou non agi dans une intention de fraude. A cet égard, la Circulaire du 31 juillet 1924 prescrit de distinguer suivant qu'il s'agit d'une insuffisance, ou au contraire d'une omission totale de déclaration.

La loi du 4 avril 1926, dans son article 8, est venue combler une lacune de la loi du 22 mars 1924 concernant le cas de récidive. Alors que l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 prévoyait la récidive, l'article 52 de la loi du 22 mars 1924 gardait le silence à cet égard. La loi du 4 avril 1926 (art. 8) prévoit que, au cas de récidive dans le délai de cinq ans, toutes les personnes visées à l'article 52 de la loi du 22 mars 1924 sont punies d'une amende de 1.000 à 100.000 francs et d'un emprisonnement de un mois à six mois. L'affichage et la publicité du jugement peuvent, en outre, être ordonnés.

CONCLUSION

Le tableau que nous donnons en fin de notre étude montre le nombre et l'importance des réformes, modifications, transformations et additions qui ont été apportées à notre système d'impôt sur les B. I. C. depuis sa création. Il faut d'ailleurs noter qu'il existe un mouvement parallèle dans les autres cédules et dans l'impôt général.

Ceci est compréhensible, car la loi du 31 juillet 1917 n'était qu'un point de départ, et par suite ne pouvait être adaptée dès l'origine. On ne substitue pas d'emblée à un système fiscal qui bénéficie d'une expérimentation de longue date, sur lequel une doctrine est constituée, pour lequel des règles certaines sont acquises, un régime nouveau, sans que celui-ci ne nécessite des aménagements progressifs.

N'oublions pas qu'il a fallu un siècle pour mettre au point un impôt d'assiette élémentaire, la contribution foncière, et ne nous étonnons pas qu'après quinze ans le mouvement d'adaptation des impôts cédulaires soit toujours en cours.

Sans doute a-t-on pu dire que l'instabilité de nos lois fiscales, l'incohérence avec laquelle elles sont souvent votées, dans la fièvre des navettes budgétaires, sont regrettables (1).

(1) Voir en ce sens BOCQUET, *Op. Cit.*

On a insisté sur les inconvénients multiples d'une législation aussi mouvante. On a fait valoir que, quels que soient les perfectionnements que l'on croit devoir apporter à notre système fiscal, il serait peut-être préférable, si l'on veut acclimater ce système, de laisser aux contribuables le temps de s'y habituer au lieu d'en changer sans cesse la physionomie, et cela aussi dans l'intérêt de l'Administration elle-même qui, pour l'établissement rétroactif de ses impositions ou pour l'instruction de réclamations anciennes, doit se référer à des législations périmées, ce qui ne va pas sans compliquer son travail et l'expose à des erreurs.

Ce raisonnement de laisser-faire optimiste, qui pouvait être assez valablement soutenu dans les années de prospérité, est périmé aujourd'hui. On ne doit pas confier au temps seul le travail d'adaptation de l'impôt : un déficit budgétaire angoissant, accru par une crise économique exceptionnelle, menace d'engendrer de graves perturbations de tous ordres et rend nécessaire que l'on hâte l'adaptation de l'impôt en utilisant les données d'une expérience de quinze années pour tenter d'aboutir à la « rationalisation » de notre système fiscal.

Le Syndicat national des Membres de l'Administration des Contributions directes, plus qualifié que quiconque pour percevoir les imperfections de notre fiscalité, a dégagé de l'expérience pratique qu'il avait acquise dans la fonction, non seulement des améliorations de détail, mais encore des vues synthétiques embrassant l'ensemble du problème de la réforme fiscale, et qui, remontant aux sources des imperfec-

tions, y remédieraient par le choix de règles plus certaines et plus justes.

Son but lointain est d'arriver à la fusion de tous les impôts en un impôt général unique. Mais, cette étape finale ne serait réalisée que progressivement en passant par les stades successifs du perfectionnement de nos impôts sur les revenus, de la suppression des taxes assimilées et de la réduction du nombre des impôts cédulaires.

Nous n'avons pas à porter de jugement sur le bien-fondé de cette réforme. Nous nous bornerons à dégager de la critique que ce projet fait de notre système d'impôts actuel, les suggestions qu'il fournit en ce qui concerne les amendements à apporter à notre cédule des B. I. C.

Nous nous conformerons pour cet exposé, au plan que nous avons adopté dans notre étude, et nous envisagerons successivement les réformes proposées sous le chef de la réalité de l'imposition, de la personnalité de l'imposition et du contrôle de l'imposition.

En ce qui concerne le mode de constatation de la matière imposable, le projet de réforme se montre partisan du principe de la déclaration obligatoire. Mais il établit un renforcement des sources de renseignements du fisc.

Pour les contribuables dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs, le fisc pourra leur demander d'indiquer à l'appui de leur bénéfice, le montant de leurs ventes et celui de leurs achats. Quant aux contribuables réalisant plus de 50.000 francs de bénéfices et assujettis au droit de communication de l'Enre-

gistrement, ils produiront, à l'appui de la déclaration de leur bénéfice net réel comptable, le résumé de leur compte de profits et pertes et la copie de leur bilan.

Pour remédier aux pertes de matière imposable que le système des tranches, instauré par la loi du 4 avril 1926, a facilitées, et que l'absence d'une comptabilité régulière chez les petits commerçants ne permet pas de déceler, le projet propose d'autoriser l'Administration à user d'une présomption légale obtenue en appliquant un coefficient de bénéfice choisi sur un tableau officiel. Ce tableau des coefficients de bénéfices bruts serait établi par une commission paritaire siégeant à Paris. Elle ne serait autre que celle qui avait été instituée par les articles 6 et 8 de la loi du 31 juillet 1917 pour la détermination des coefficients de bénéfices nets, en vigueur de 1918 à 1926 pour l'évaluation des bénéfices des entreprises dépourvues de comptabilité régulière.

Du point de vue de la définition de la matière imposable, le projet se prononce pour la suppression de la discrimination des revenus selon leurs origines : les revenus des immeubles, valeurs mobilières et exploitations diverses figurant à l'actif rentrent dans le bénéfice taxable à l'impôt sur les B. I. C. La réalisation de cette réforme aboutirait à la suppression des difficultés tenant à l'existence de nombreux cas limite de cédule à cédule, et éviterait également de délicates ventilations.

Le projet envisage ensuite une refonte totale de l'article 4 des lois codifiées, tendant à dégager les

contours précis des notions de bénéfice net, de charges, de valeur locative, d'amortissement. Il semble d'ailleurs que les suggestions contenues dans ce projet aient trouvé écho auprès du Parlement, car n'avons-nous pas vu que la loi du 28 février 1933, dans son article 46, contient du bénéfice imposable une définition aux termes de laquelle ce dernier doit être « déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises ». Ce texte est la réalisation légale du vœu du projet fiscal tendant à retenir dans la base d'imposition « tous les profits accessoires aux produits de l'exploitation proprement dite ».

Mais, l'étape décisive dans la voie de la définition du bénéfice imposable ne pourra être franchie que lorsqu'on aura remédié à la carence de réglementation des procédés comptables à employer.

Le fait que l'impôt porte sur le revenu réel, que ce revenu ne doit pas seulement être calculé par l'intéressé, mais doit pouvoir être contrôlé par le fisc, que, par suite, il est indispensable au contribuable de posséder une comptabilité sur laquelle il s'appuie pour prouver l'exactitude des déclarations, aurait dû pousser le législateur en créant l'impôt à déterminer les conditions dans lesquelles cette comptabilité serait tenue.

« Il ne peut dépendre d'un agent de l'Administration, ni même d'un juge, de déterminer les éléments qui doivent servir de base à l'impôt en recourant à des procédés peut-être très équitables, mais forcément arbitraires parce qu'ils ne sont pas définis par

la loi; on ne saurait admettre que selon les espèces et les époques, des règles différentes soient appliquées pour fixer le revenu taxable; le principe même de l'impôt s'y oppose; tout contribuable a droit à être taxé d'après des conditions constantes, et qui ne varient pas selon les individus et les régions ».

Sans doute était-il difficile de prévoir au moment où ont été établis les impôts cédulaires et l'impôt général, les principes comptables auxquels l'Administration devrait s'attacher, devant lesquels elle devrait s'incliner et qu'elle pourrait exiger, c'est là un fait trop certain pour qu'on puisse reprocher au législateur de 1914-1917 son laconisme.

Qu'en présence du silence de la loi, le juge se soit abstenu de constituer une doctrine qui aurait remédié à l'insuffisance de cette dernière, on ne peut davantage s'en étonner, et on aurait pu lui reprocher dans le cas contraire d'avoir tenté de se substituer au législateur, et de faire ce que celui-ci avait peut-être considéré comme prématuré.

Néanmoins, maintenant il semble qu'il soit indispensable de remédier à cette discordance qui existe entre le rôle doctrinal de la comptabilité et le défaut de réglementation positive dont elle souffre. Rechercher la taxation équitable des bénéfices, c'est donc vouloir la réglementation des bilans. La liberté complète ne peut plus être laissée aux entreprises d'évaluer leurs bénéfices à leur guise. Certes, il ne s'agit pas de légiférer de manière générale. Une réglementation rigide analogue à certaines réglementations administratives serait néfaste. D'ailleurs, la diversité des entreprises la rend impossible.

La seule solution doit consister à inscrire dans la loi les simples règles qui régissent la classification rationnelle des comptes, en laissant aux contribuables la latitude de grouper ou de subdiviser au mieux des besoins de leur exploitation les comptes obligatoirement classés dans le cadre légal, et à choisir parmi les diverses modalités conventionnelles d'estimation en usage, celles qui sont les plus certaines et les plus simples.

Le projet de réforme fiscale propose comme classification légale des postes de l'actif et du passif du bilan les sept catégories suivantes :

Le capital;

Les investissements affectés à l'exploitation;

Le fonds de roulement engagé;

Le fonds de roulement exigible;

Le fonds de roulement disponible;

Les résultats de l'exercice;

Les reports des exercices antérieurs, déficits ou réserves.

Il prescrit en outre les règles à suivre pour l'établissement du bilan d'exploitation. Si, en effet, les bilans de constitution et les bilans de liquidation peuvent être fixés avec précision, il n'en est pas de même pour les bilans d'exploitation qui ont un caractère inéluctablement conventionnel; de nombreux volumes ont été écrits sur la manière d'établir un bilan d'exploitation, pour constater en dernière analyse qu'il est impossible de fixer la valeur actuelle exacte de

tous ses postes, et que l'on peut discuter à l'infini de l'arbitraire des estimations intermédiaires entre les deux termes opposés : prix de revient et prix de réalisation.

Le projet de réforme fiscale estime que l'uniformité dans la détermination des bénéfices ne pourra être obtenue qu'en prescrivant pour tous les éléments du bilan d'exploitation l'estimation au prix de revient, c'est-à-dire « au prix d'achat en principal des éléments existant au jour de l'inventaire, majoré de tous les frais accessoires, tels que : frais de contrats, commissions, transports et pose de matériel, et, d'une façon générale, de toutes les dépenses faites pour le premier établissement, à l'exclusion des dépenses d'entretien et de réparations postérieures à la mise en service normal, lesquelles sont imputables aux comptes annuels d'exploitation.

Au point de vue de la quantité de matière imposable, le projet incline pour l'imposition des plus-values réalisées, ainsi que pour celle des provisions et réserves. Il recherche par ailleurs une définition plus précise des charges déductibles. Pour fixer les idées de la masse des petits et moyens commerçants, non familiarisés avec la conception fiscale de bénéfice qu'ils confondent trop souvent avec celle des économies réalisées après prélèvements de toutes sortes pour toute la famille et agrandissements éventuels, le projet de réforme fiscale propose d'ajouter le texte suivant à l'article 4 des lois codifiées : « Sont déductibles toutes les charges supportées en vue de l'acquisition des bénéfices ou de la conservation du capital,

à l'exclusion de toute dépense engagée pour l'accroissement de l'actif, des intérêts du capital de l'exploitant, de ses appointements et de ceux de sa femme, de tout prélèvement effectué en nature ou en espèces pour l'exploitant ou sa famille, et notamment de la quote-part de loyer afférente aux locaux réservés à l'usage personnel de l'exploitant locataire.

Parmi les charges déductibles, le régime des amortissements exige de sérieuses modifications. En ce domaine, comme en matière d'établissement de bilan, en général, règne la plus grande fantaisie. L'absence de règle légale à cet égard (car on ne pourrait qualifier de règle légale celle qui consiste à admettre « les usages de chaque nature de commerce ou d'industrie », puisque chacun fait ce qu'il veut), aboutit à l'autorisation d'exagérer les amortissements, et par suite de reporter une large part des bénéfices sur les années suivantes, d'où retard dans les rentrées d'impôts et souvent même fuite de la matière imposable.

Les annuités d'amortissement elles-mêmes sont justement critiquables. Certaines entreprises n'hésitent pas à amortir à 100 % immédiatement tel achat d'immeubles ou de fonds de commerce. On a vu amortir des usines neuves et modernes à 20 % l'an, on cite même le cas d'entreprises qui ont amorti à plus de 100 %.

Pour pallier à cette fantaisie qui règne dans le régime des amortissements, le projet de réforme fiscale prévoit que le mode de calcul des amortissements le plus simple et le moins discutable serait de considérer l'actif amortissable dans son ensemble,

et d'appliquer un taux constant au prix de revient global des immobilisations existant au jour de l'inventaire. On adopterait comme taux uniforme le taux de 3 % qui apparaît comme une moyenne raisonnable des taux en usage. Une exemption serait admise en faveur des véhicules automobiles en raison de leur usure rapide qui justifierait un amortissement de 20 % l'an. Ainsi que nous l'avons vu au cours de notre étude, le procédé de l'amortissement sur la base du taux constant présente, en regard du mérite de la clarté, l'inconvénient d'amener un amortissement intégral par anticipation des objets à amortir. Pour tenir compte de cette valeur résiduelle, le projet fixe que l'amortissement normal devra être interrompu quand la valeur restant à amortir atteindra le cinquième du prix de revient de l'ensemble des investissements.



Sous le chef de la personnalité, le projet de réforme fiscale montre une double tendance :

1° D'une part, tendance très nette vers la réalisation du but social de l'impôt par un aménagement rationnel du régime des réductions pour charges de famille, et par une adaptation de l'impôt;

2° D'autre part, tendance à mettre un frein à la multitude d'exemptions fiscales dont bénéficient actuellement un grand nombre d'activités à but plus ou moins désintéressé.

Du point de vue des charges de famille, l'exposé des motifs du projet constate que les variations exis-

tant de ce chef d'une cédula à l'autre pour un revenu de même importance sont inexplicables.

Il propose en conséquence l'unification du montant de ces réductions, et les établit uniformément à 500 francs pour le contribuable, 500 francs pour son conjoint, et 500 francs pour chacun de ses enfants mineurs ou infirmes ne faisant pas l'objet d'une imposition distincte.

En ce qui concerne le taux d'imposition, le projet prévoit une amélioration de rendement de l'impôt sans augmentation du taux. Très peu de commerçants sont assujettis à l'impôt sur leur bénéfice réel effectif, soit en raison des déficiences de la législation et de la doctrine administrative, de l'exagération des amortissements et de l'exonération des plus-values, soit en raison des fraudes commises. Pour arriver à une amélioration du rendement de l'impôt, le projet compte beaucoup sur les réaménagements législatifs et les renforcements des moyens de contrôle qu'il propose, à tel point qu'il envisage « de réduire le taux de l'impôt sur les B. I. C., actuellement excessif pour les contribuables qui déclarent leurs bénéfices exacts, et de le ramener à égalité avec celui de la cédula la plus favorisée, celle des salaires, tout au moins pour les bénéfices inférieurs à 100.000 fr. » Un tarif réduit est même prévu pour les contribuables dont l'activité est principalement consacrée à leur exploitation et dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs.

La politique d'exonération fiscale prévue en faveur des entreprises à activité plus ou moins désintéres-

sée, ou poursuivant un but philanthropique ou d'activité générale, semble en recul. Nous avons vu cette attitude de restriction se manifester dans l'article 77 de la loi du 31 mai 1933, visant le régime fiscal des coopératives. Le projet de réforme fiscale propose l'abrogation de l'article 7 des lois codifiées portant exemption d'impôt en faveur des sociétés de caution mutuelle, des banques populaires, des sociétés d'habitation à bon marché, des sociétés de bains-douches, des sociétés de jardins ouvriers, etc...

Rien ne justifie, à son sens, les exceptions dont bénéficient ces activités, « si ces diverses entreprises ou associations sont effectivement philanthropiques, elles ne réalisent pas de bénéfices, et, partant, ne subissent pas l'impôt sur les B. I. C. Si elles réalisent des bénéfices elles ne sont pas philanthropiques, et rien n'autorise en leur faveur le privilège de l'exonération ».



Dans le sens de la sécurité de l'imposition, enfin, le projet de réforme fiscale préconise encore un certain nombre de mesures. Tout d'abord, pour aboutir à une connaissance plus exacte des contribuables, le projet prévoit l'établissement annuel de la liste des contribuables, et l'institution de la carte d'identité de contribuable.

En second lieu, il propose de renforcer les Commissions consultatives. Ces organismes, de l'avis des membres du Syndicat de l'Administration des Contributions directes, ne sont pas actuellement consti-

tués de manière à rendre des avis suffisamment étudiés et objectifs, et il serait opportun de constituer à Paris une commission par arrondissement, et, d'une manière générale, d'adjoindre aux commerçants un membre de la Commission des prix et un délégué des organisations coopératives.

Du point de vue des pénalités, le projet de réforme établit une importante différence suivant qu'il s'agit d'un défaut de déclaration, ou d'une inexactitude de déclaration.

A l'égard du contribuable qui n'a pas produit sa déclaration dans les délais prescrits, le projet se montre très rigoureux, et prévoit le doublement de l'imposition, alors que le texte légal actuel ne prononce qu'une majoration de 25 %.

En ce qui concerne la pénalité destinée à sanctionner l'inexactitude relevée dans les renseignements fournis à l'appui de la déclaration du bénéfice réel, le nouveau système proposé s'écarte du système actuel sur le point suivant : dans l'état actuel de la législation, cette pénalité joue dès lors que l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du montant de l'impôt ou qu'elle excède 20.000 francs. Le nouveau projet fiscal intègre dans le barème qu'il établit une notion de relativité. Il propose d'adopter un système de taxation par tranches de 1.000 francs jusqu'à 10.000 francs; par tranches de 2.000 francs de 10.001 à 20.000 francs; par tranches de 5.000 francs, de 20.001 à 100.000 francs; et par tranches de 10.000 francs au delà de 100.000 francs de revenu.

La pénalité ne jouerait que lorsque le rehausse-

ment du bénéfice le ferait passer dans une tranche supérieure, qu'il y ait bonne foi ou mauvaise foi. Cette pénalité se traduirait par le versement d'une indemnité égale au montant des droits compromis.

Quelle que soit l'opinion que l'on puisse avoir du bien-fondé du projet de réforme fiscale dans le sens d'un impôt unique, proposé par le Syndicat des membres de l'Administration des Contributions directes, il nous semble que les suggestions qu'il contient pour le perfectionnement de notre cédula des B. I. C. sont dignes d'intérêt, d'abord parce qu'elles sont dans la ligne de l'évolution qui se poursuit depuis 1917, et ensuite parce qu'en la période de difficultés budgétaires que nous traversons, il serait désirable d'obtenir un accroissement des recettes fiscales dû au meilleur rendement de l'impôt, et qui ne grèverait pas de nouvelles charges les contribuables loyaux.

VU, le 15 octobre 1933.

Le Président de la thèse :

LOUIS TROTABAS.

Nancy, le 14 novembre 1933.

VU :

Pour le Doyen de la Faculté de Droit :

L'Assesseur,

BROCARD.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Recteur de l'Académie,

Président du Conseil de l'Université :

Nancy, le 15 novembre 1933.

BRUNTZ

**LISTE DES TEXTES LEGISLATIFS AYANT
COMPLETE OU MODIFIE LA LOI DU
31 JUILLET 1917 ETABLISSANT L'IMPOT
CEDULAIRE SUR LES REVENUS DES
BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX**

1917. — *Loi du 31 juillet.* — Loi organique régissant le régime de l'impôt sur les B. I. C.

Décret du 3 août. — Décret instituant au Ministère des Finances une commission chargée de déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires pour l'établissement du bénéfice servant de base à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. (*D. P.* 1917, IV, 322.)

1918. — *Loi du 18 avril.* — Loi relative aux mesures contre les fraudes fiscales. (*D. P.* 1918, IV, 137.)

Loi du 31 décembre. — Loi de finances (*D. P.* 1928, IV, 292). Art. 13 modifiant les conditions d'exigibilité des contributions directes en cas d'émission tardive des rôles.

1920. — *Loi du 25 juin.* — Loi portant création de nouvelles ressources fiscales.

ARTICLE PREMIER modifiant l'article 12 de la loi du 31 juillet 1917. Extension des abattements à la base et relèvement du taux de l'impôt.

ART. 3 modifiant l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917. Obligation pour les contribuables qui ne sont pas imposés sur leur bénéfice net de faire une déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente et de fournir toutes les justifications nécessaires.

ART. 5 modifiant l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, au sujet de la réduction du montant de l'impôt en raison des charges de famille du contribuable.

ART. 67. — Régime du forfait pour les petits commerçants assujettis à la taxe sur le C. A.

ART. 112. — Fraudes fiscales.

Loi du 31 juillet. — ART. 31. — Contrôle. Dispenses du secret professionnel pour les agents des administrations publiques à l'égard des agents supérieurs de l'Administration des finances; communication à l'Administration des finances des indices de fraude fiscale découverts au cours d'une information judiciaire.

ART. 32. — Communication des pièces comptables aux agents du Trésor par les commerçants faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 fr. Sanction du refus de communication.

1921. — *Loi du 29 avril.* — Loi de finances. — ART. 21. — Relèvement du tarif des frais de poursuite.

Loi du 31 décembre. — Loi de finances. — ART. 18 modifiant l'article 13 de la loi du 31 décembre 1918 en ce qui concerne les conditions d'exigibilité des contributions directes.

ART. 28 modifiant l'article 67 de la loi du 25 juin 1920. Règles d'application de la loi du 25 juin 1920. Taxe sur le C. A. (D. P. 1923. IV. 49.)

1922. — *Loi du 12 juillet.* — Loi modifiant les règles relatives à la prescription et à l'exercice des privilèges du Trésor en matière de contributions directes. (D. P. 1923. IV. 103.)

1923. — *Loi du 30 juin.* — Loi de finances.:

ART. 4. — Modification de la date de déclaration.

ART. 10. — Modification du régime fiscal des façonniers, artisans, veuves d'ouvriers, vendeurs ambulants, marinières, chauffeurs, cochers, pêcheurs; transfert de ces contribuables à la cédule des traitements et salaires.

ART. 11 modifiant l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917. Régime fiscal des associés en nom et en commandite. Taxation individuelle.

ART. 12. — Cession ou cessation d'entreprise : mise en recouvrement immédiate de l'impôt sur les B. I. C.

Décret du 9 septembre. — Décret relatif à la compétence du Directeur général des Contributions directes en matière de pénalités.

1924. — *Loi du 3 janvier.* — Loi étendant aux banques coopératives des sociétés ouvrières de production les exemptions fiscales dont bénéficient les sociétés de crédit au petit et moyen commerce et à la petite industrie.

Loi du 22 mars. — ART. 50. — Majorations imposées aux contribuables pour paiement tardif de l'impôt.

ART. 51. — Mesure d'amnistie fiscale.

ART. 52. — Aggravation des pénalités résultant de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 en cas de déclaration frauduleuse.

ART. 53. — Complicité en cas de déclaration frauduleuse.

Loi du 16 avril. — Loi modifiant le régime fiscal applicable au petit commerce et à la petite industrie.

Loi du 12 juillet. — Loi prorogeant jusqu'au 10 juillet 1924 le délai fixé par le dernier paragraphe de l'article 50 de la loi du 22 mars 1924.

1925. — *Loi du 13 juillet.* — ART. 2. — Conditions d'application en ce qui concerne l'impôt sur les B. I. C. de la déduction des revenus des immeubles affectés à l'exploitation et des intérêts des valeurs mobilières figurant à l'actif de l'entreprise.

ART. 27. — Recouvrement de l'impôt dû par les membres des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple.

ART. 82. — Détermination du revenu imposable pour les entreprises d'assurances de réassurances, de capitalisation et d'épargne.

ART. 145. — Secret professionnel. Disposition tendant à délier les agents de l'Administration des finances du secret professionnel à l'égard de l'autorité judiciaire.

Loi du 4 décembre. — ARTICLE PREMIER. — Mise en recouvrement immédiate des impôts afférents à 1925 et aux années antérieures. Pénalités de retard.

Loi du 31 décembre. — Prorogation au 1^{er} février 1926 des dispositions de la loi du 4 décembre 1926.

1926. — *Loi du 4 avril.* — ART. 9. — Régime nouveau de l'impôt cédulaire sur les B. I. C. Assiette, bénéfice net réel, déclaration obligatoire.

ART. 59. — Interprétation du régime fiscal des façonniers issu de l'article 10 de la loi du 30 juin 1923.

Loi du 29 avril. — ART. 5. — Exonération réciproque d'impôts sur les profits des entreprises de navigation maritime à l'étranger.

Décret du 6 juin. — Décret déterminant les modalités d'application de certaines dispositions contenues dans l'article 2 de la loi du 4 avril 1926 et relatives à l'échéance des contributions, taxes, impôts.

Loi du 3 août. — ART. 23. — Nouveau tarif de l'impôt sur les B. I. C.

Décret du 25 août. — Décret relatif à la constitution des commissions consultatives.

1927. — *Loi du 26 mars.* — ART. 34. — Déduction dans les déclarations d'impôt sur le revenu des contributions payées au titre de l'année précédente.

Décret du 20 mai. — Décret exonérant d'impôts, par réciprocité, les compagnies de navigation maritime des Etats-Unis d'Amérique.

Loi du 27 décembre. .. ART. 10 *sqque.* — Réforme du contentieux des impôts directs.

1928. — *Décret du 15 mars.* — Garanties à constituer par les contribuables qui demandent à surseoir au paiement de la partie contestée de leur imposition.

Loi du 19 mars. — ART. 21. — Modification au régime fiscal des artisans et façonniers.

ART. 18. — Exemption d'impôt sur les B. I. C. en faveur des sociétés de secours mutuels et unions de sociétés de secours mutuels.

Loi du 30 décembre. — ART. 3. — Suppression de la spécialisation des exercices et admission du report déficitaire.

ART. 4. — Imposition des rémunérations allouées aux gérants des S. A. R. L.

ART. 5. — Dégrèvements en faveur des petites entreprises.

1929. — *Loi du 30 mars.* — Loi exonérant de l'impôt sur les B. I. C. les sociétés de crédit agricole mutuel et de crédit maritime (art. 18).

Loi du 27 décembre. — Modifiant la date d'ouverture de l'année financière.

Loi du 29 décembre. — ART. 2. — Dégrèvement de l'impôt sur les B. I. C. en faveur des petites entreprises.

1930. — *Circulaire du 25 janvier* concernant les conséquences de la loi monétaire du 25 juin 1928 au point de vue du calcul des amortissements en matière d'impôt sur les B. I. C.

Loi du 31 mars. — ART. 8. — Réduction de 20 % de l'impôt en faveur de l'exploitant dont le conjoint travaille avec lui, et qui réalise un bénéfice inférieur à 20.000 francs.

Loi du 16 avril. — ART. 9. — Loi édictant, pour l'impôt sur les B. I. C., au cas où l'imposition a eu lieu d'après le C. A. déclaré, l'impossibilité d'une imposition supplémentaire ultérieure.

Décret du 14 mai. — Décret exemptant de l'impôt sur les B. I. C. les bénéfices des entreprises suédoises de navigation réalisés en France.

Décret du 7 juin. — Décret exemptant de l'impôt sur les B. I. C. les bénéfices des entreprises néerlandaises de navigation réalisés en France.

Loi du 30 juin. — ART. 28. — Assujettissement des ramasseurs de lait à la cédula des traitements et salaires.

Décret du 5 septembre. — Décret exemptant de l'impôt sur les B. I. C. les bénéfices des entreprises norvégiennes et helléniques de navigation réalisés en France.

1931. — *Loi du 31 mars.* — Assimilation au point de vue fiscal des inscrits maritimes exerçant la profession de bateliers aux chauffeurs et cochers considérés comme artisans (art. 6).

Loi du 23 juin. — Ratification du décret portant exemption d'impôt sur les B. I. C. pour les entreprises norvégiennes de navigation.

1932. — *Loi du 31 mars.* — ART. 7 relatif à l'établissement de l'impôt sur les B. I. C. en cas de décès de l'exploitant.

1933. — *Loi du 28 février.* — ART. 46. — Définition de la notion de bénéfice en matière de B. I. C.

ART. 37. — Calcul de la taxe spéciale sur le C. A. dans le cas où l'exploitation est assurée par des filiales.

Loi du 31 mai — ART. 76. — Contrôle fiscal des entreprises à activité internationale.

ART. 77. — Régime fiscal des coopératives.

(Période de 1920 à 1931)

TABLEAU I

Tableau présentant, par tranches, les bénéfices servant de base à l'assiette de l'impôt sur les B. I. C.

BÉNÉFICES de	1920 (francs)	1921 (francs)	1922 (francs)	1923 (francs)	1924 (francs)	1925 (francs)	1926 (francs)	1927 (francs)	1928 (francs)	1929 (francs)	1930 (francs)	1931 (francs)
0 à 1.500 fr.....	346.314.500	323.889.700	347.928.500	356.915.500	334.128.300	324.351.900	325.799.000	268.705.300	270.304.800	17.380.400	6.059.900	6.779.500
1.500 à 5.000 fr.....	1.392.568.200	1.477.123.000	1.572.444.500	1.570.077.100	1.427.169.400	1.379.690.300	1.389.806.800	1.320.970.800	1.341.277.200	1.350.864.500	123.460.700	118.719.000
5.000 à 10.000 fr.....	1.334.380.300	1.620.126.700	1.786.155.400	1.996.417.800	2.089.938.900	2.031.015.100	2.120.927.100	2.194.243.500	2.159.930.000	2.150.343.500	2.354.816.000	2.401.152.500
10.000 à 50.000 fr.....	2.973.934.600	3.948.261.500	4.084.051.800	4.998.640.800	6.107.285.400	7.038.053.300	7.232.732.300	7.703.805.000	7.251.510.000	7.553.660.000	7.410.427.500	7.470.867.500
Au-dessus de 50.000 fr.....	5.886.121.200	7.910.618.600	7.233.609.400	9.207.902.200	11.121.890.300	13.145.505.300	14.147.519.900	18.632.669.400	16.673.345.300	20.141.169.800	19.244.560.600	16.603.218.600
Total des bénéfices imposables....	11.933.318.800	15.280.019.500	15.024.189.600	18.129.953.400	21.080.412.300	23.918.615.900	25.216.785.100	30.140.394.000	27.696.367.300	31.213.417.300	29.139.714.700	26.600.737.100

(Période de 1920 à 1931)

TABLEAU II

Tableau présentant, par tranches, le produit net de l'impôt sur les B. I. C.

BÉNÉFICES de	1920 (francs)	1921 (francs)	1922 (francs)	1923 (francs)	1924 (francs)	1925 (francs)	1926 (francs)	1927 (francs)	1928 (francs)	1929 (francs)	1930 (francs)	1931 (francs)
0 à 1.500 fr.....	6.630.800	6.296.800	6.584.900	6.766.200	7.599.900	7.404.400	7.441.600	11.362.400	12.018.900	721.700	245.000	271.100
1.500 à 5.000 fr.....	38.986.000	41.416.500	42.520.900	42.874.400	48.049.900	46.315.200	47.213.600	88.311.900	93.051.000	61.848.100	8.312.400	7.980.300
5.000 à 10.000 fr.....	60.853.100	72.742.600	76.284.800	86.876.300	110.312.500	107.638.200	118.722.400	250.227.200	250.943.200	241.588.000	177.962.500	177.836.400
10.000 à 50.000 fr.....	192.533.200	259.010.000	257.273.300	317.046.700	461.504.100	536.721.300	556.684.800	946.690.400	894.171.900	929.983.100	842.836.500	839.147.500
Au-dessus de 50.000 fr.....	456.095.100	616.403.700	559.006.400	716.701.400	1.032.128.400	1.226.349.400	1.335.741.000	2.770.410.400	2.497.868.000	3.015.246.500	2.798.795.800	2.459.881.400
Produit total de l'impôt.....	755.098.200	995.869.600	941.670.300	1.170.265.000	1.659.594.800	1.924.428.500	2.065.803.400	4.067.002.300	3.748.058.000	4.249.387.400	3.828.152.200	3.485.166.700

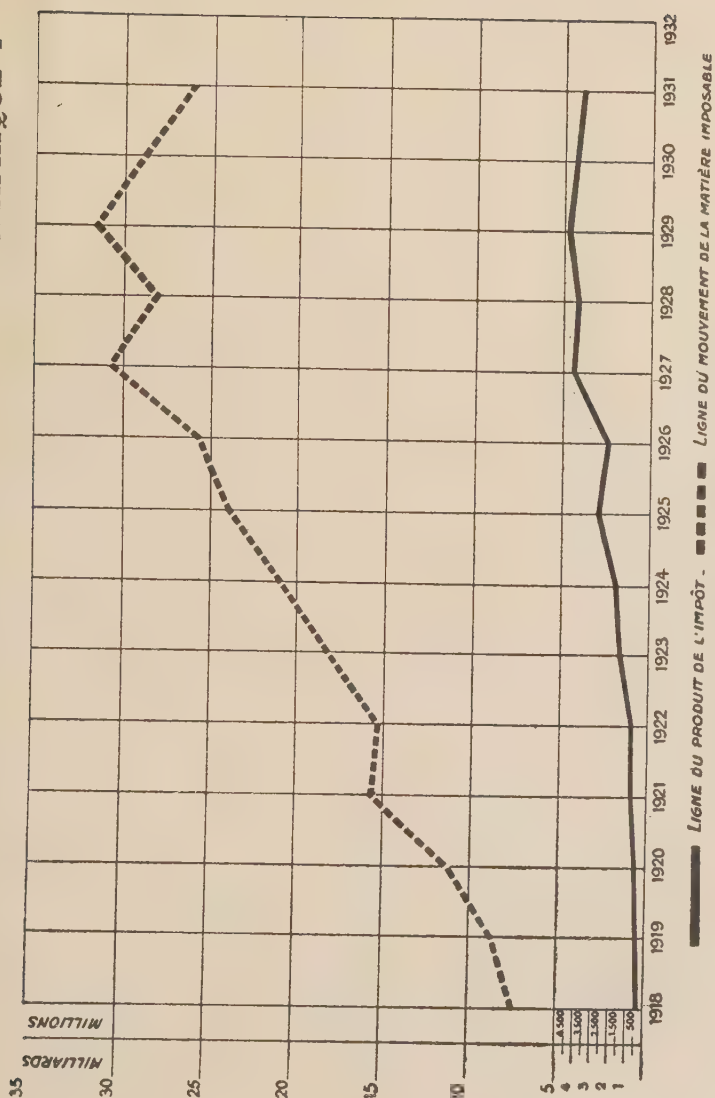
(Période de 1920 à 1931)

TABLEAU III

Tableau présentant, par tranches, le nombre des contribuables assujettis à la cédule des B. I. C.

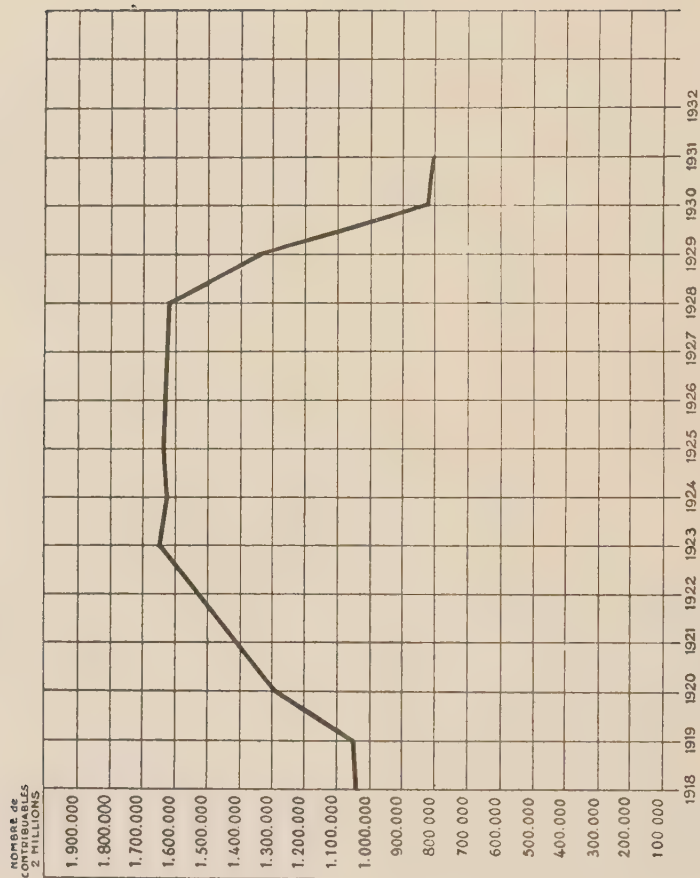
BÉNÉFICES de	1920 (francs)	1921 (francs)	1922 (francs)	1923 (francs)	1924 (francs)	1925 (francs)	1926 (francs)	1927 (francs)	1928 (francs)	1929 (francs)	1930 (francs)	1931 (francs)
0 à 1.500 fr.....	433.797	411.271	457.887	499.261	470.371	457.511	461.314	370.117	363.747	20.829	7.015	8.050
1.500 à 5.000 fr.....	472.854	501.816	523.878	531.512	470.798	461.232	450.990	427.831	432.366	439.021	36.869	35.474
5.000 à 10.000 fr.....	178.306	223.513	250.116	277.734	289.068	279.573	269.909	301.366	297.160	295.811	328.769	334.795
10.000 à 50.000 fr.....	145.892	195.586	211.048	256.074	309.601	339.771	347.522	374.819	356.458	368.607	362.977	367.605
Au-dessus de 50.000 fr.....	28.882	37.104	31.726	39.197	49.550	57.719	68.958	70.415	58.182	67.554	61.715	57.324
Nombre total de contribuables...	1.259.731	1.369.290	1.474.655	1.603.778	1.589.388	1.595.806	1.598.693	1.544.546	1.507.913	1.191.822	797.345	803.248

GRAPHIQUE I



GRAPHIQUE PRÉSENTANT SIMULTANÉMENT
LE MOUVEMENT DE LA MATIÈRE IMPOSABLE A LA CÉDULE DES B. I. C.
ET CELUI DU RENDEMENT DE CET IMPOT DEPUIS 1918 JUSQU'A 1931

GRAPHIQUE II



GRAPHIQUE PRÉSENTANT LE MOUVEMENT DU NOMBRE
DES CONTRIBUABLES ASSUJETIS A LA CÉDULE DES B. I. C.
DE 1918 A 1931

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
PREMIÈRE PARTIE	
LE MOUVEMENT VERS LA RÉALITÉ	
CHAPITRE PREMIER. — <i>La déclaration de la matière imposable</i>	43
<i>Section I.</i> — Le régime de 1917: le forfait et la déclaration exceptionnelle	43
§ 1. Contribuables taxés d'après l'application à leur chiffre d'affaires d'un coefficient..	47
§ 2. Contribuables taxés d'après la déclaration de leurs bénéfices nets.....	59
<i>Section II.</i> — La transition	61
<i>Section III.</i> — Le régime définitif: la déclaration obligatoire (1926)	78
CHAPITRE II. — <i>La définition de la matière imposable.</i>	85
<i>Section I.</i> — Appréciation qualitative de la matière imposable	85
§ 1. La notion de <i>revenu</i>	86
A) L'imposition des réserves.....	86
B) La taxation des plus-values.....	93
1° La période antérieure à la décision du 15 septembre 1925	94
2° La décision ministérielle du 15 septembre 1925 et les solutions administratives actuelles	107

	Pages
3° La loi de budget du 28 février 1933, article 46	118
§ 2. La notion de revenu Industriel et Com- mercial	119
A) Situation de l'impôt sur les B.I.C. par rapport aux cédules avoisinantes des bé- néfices agricoles et des traitements et sa- laires	129
B) La théorie fiscale et la commercialité...	141
<i>Section II. — Appréciation quantitative de la ma- tière imposable</i>	<i>153</i>
§ 1. La déduction des rémunérations attribuées au personnel de l'entreprise	167
A) Difficultés tenant à la détermination du salaire	167
1° La participation aux bénéfices	169
2° Les allocations familiales	170
B) Difficultés tenant à la détermination du salarié	172
1° Situation fiscale des rémunérations prélevées par l'exploitant en représen- tation des services qu'il rend à l'entre- prise	172
2° Déduction des rémunérations allouées par l'exploitant à ses enfants travaillant avec lui	178
3° Déduction des rémunérations allouées par l'exploitant à sa femme travaillant dans l'entreprise	180
4° Le régime fiscal des rémunérations allouées aux gérants des sociétés à res- ponsabilité limitée	191
5° Le régime fiscal des rémunérations allouées aux administrateurs d'une en- treprise en rétribution de leurs fonc- tions spéciales dans la direction ou la gestion de l'entreprise	203

	Pages
§ 2. La déduction de la valeur locative des immeubles où fonctionne l'exploitation....	212
§ 3. La ventilation des frais généraux. Calcul des frais généraux afférents au portefeuille de valeurs mobilières de l'exploitation.....	216
§ 4. Les amortissements et les provisions....	221
A) Les amortissements	223
1° La notion d'amortissement - Objets susceptibles de motiver un amortisse- ment - Preuve de la dépréciation des éléments immobilisés	223
2° La mesure de la dépréciation - Tech- nique de l'amortissement comptable ..	232
3° Les bases de l'amortissement - Prix de revient ou valeur de remplacement? ..	238
4° La Circulaire du 25 juin 1930 et la réévaluation des amortissements	247
B) Les provisions	260
§ 5. La déduction des intérêts des sommes investies par des tiers dans l'exploitation..	269
 <i>Section III. — Appréciation de la matière imposa-</i> <i>ble dans l'espace: La territorialité de l'impôt ..</i>	
§ 1. Les solutions de l'Administration	273
§ 2. La réglementation partielle de la double imposition	275
§ 3. Les entreprises de navigation maritime ..	282
 <i>Section IV. — Appréciation de la matière imposa-</i> <i>ble dans le temps: L'annualité de l'impôt</i>	
§ 1. La période à envisager pour le calcul du bénéfice imposable	291
§ 2. La taxation immédiate en cas de cession ou de cessation d'entreprise et de décès	291
	303

DEUXIÈME PARTIE

LE MOUVEMENT VERS LA PERSONNALITÉ

CHAPITRE PREMIER. — <i>L'adaptation de l'impôt à la situation particulière du contribuable</i>	318
--	-----

Section I. — L'intervention du principe de la personnalité et le mode d'exploitation de l'entreprise	323
--	-----

§ 1. Aménagement de l'impôt en faveur du petit commerçant	325
---	-----

§ 2. Aménagement de l'impôt en faveur des contribuables membres des sociétés de personnes	328
---	-----

Section II. — Le taux d'imposition	330
--	-----

Section III. — Les charges de famille	334
---	-----

§ 1. Montant des réductions	336
-----------------------------------	-----

§ 2. Personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge du contribuable ..	339
---	-----

§ 3. Dispositions prises dans le plan international en ce qui concerne les réductions pour charges de famille	342
---	-----

CHAPITRE II. — <i>L'adaptation de l'impôt aux situations particulières des entreprises</i>	345
--	-----

Section I. — Activités bénéficiant d'une atténuation des charges fiscales	345
---	-----

Artisans et façonniers	347
------------------------------	-----

Section II. — Activités bénéficiant d'une exonération des charges fiscales	362
--	-----

§ 1. Les sociétés coopératives de consommation	367
--	-----

§ 2. Les sociétés mutuelles	375
-----------------------------------	-----

	Pages
<i>Section III. — Activités supportant une aggravation des charges fiscales</i>	380
§ 1. Les entreprises d'assurances, de capitalisation et d'épargne	380
A) Les entreprises françaises	384
B) Les entreprises étrangères	391
§ 2. La taxe spéciale sur le chiffre d'affaires	394

TROISIÈME PARTIE

LE MOUVEMENT VERS LA SÉCURITÉ

CHAPITRE PREMIER. — <i>Les moyens de contrôle</i>	411
<i>Section I. — Renseignements tirés des services publics</i>	411
<i>Section II. — Renseignements recueillis auprès du contribuable</i>	419
<i>Section III. — Renseignements recueillis auprès des tiers</i>	425
CHAPITRE II. — <i>La procédure de rectification des déclarations</i>	431
Les Commissions Consultatives	432
CHAPITRE III. — <i>Les pénalités</i>	439
<i>Section I. — Pénalités de nature fiscale</i>	441
<i>Section II. — Pénalités de nature correctionnelle.</i>	447
CONCLUSION	455
<i>Liste des textes législatifs ayant complété ou modifié la loi du 31 juillet 1917 établissant l'impôt cédulaire sur les B.I.C.</i>	467
<i>Statistiques</i>	473

